UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

**APLICAÇÕES DA DIPJ, DA DIRF, DO DAON E DAS DFP EM AUDITORIA-
FISCAL PREVIDENCIÁRIA**

Alexandre David Vivas

Orientador: Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos

SÃO PAULO

2007

Profa. Dra. Suely Vilela
Reitora da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Carlos Roberto Azzoni
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Fabio Frezatti
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Gilberto de Andrade Martins
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

ALEXANDRE DAVID VIVAS

**APLICAÇÕES DA DIPJ, DA DIRF, DO DAON E DAS DFP EM AUDITORIA-
FISCAL PREVIDENCIÁRIA**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos

**SÃO PAULO
2007**

Dissertação defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, pela seguinte banca examinadora:

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Vivas, Alexandre David

Aplicações da DIPJ, da DIRF, do DAFON e das DFP em auditoria-fiscal previdenciária / Alexandre David Vivas. -- São Paulo, 2007.

222 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2007
Bibliografia

1. Auditoria 2. Previdência Social 3. Fiscalização 4. Salários
I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 657.45

À minha esposa, Mariangela, que me faz muito feliz.

Aos meus filhos, Hugo e Matheus, pela compreensão.

À minha mãe, Odete, e em memória de meu pai, Lacy, pelo exemplo.

Muitas vezes chamou-me a atenção, nos trabalhos que li, sobre as incontáveis pessoas que nos ajudam num trabalho desta envergadura. Pois bem, faço destas as minhas palavras e agradeço a todos que, direta ou indiretamente, se fizeram e se fazem presentes através de seu apoio, sua colaboração, sua crítica...

Não posso deixar de mencionar os amigos da Previdência Social, sem cujo apoio, definitivamente, este projeto não teria se tornado realidade. Representando-os, cito:

Regina Coeli Alves de Mello (desde o início, mesmo após sua “promoção”)

Luci Marta de Souza

Denise Therezinha da Silva

À USP e aos seus Professores, pela oportunidade.

Ao meu Orientador, Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos, pelo apoio em boa hora.

Agradeço também ao meu irmão Glauber, pelas traduções e longas conversas.

Deve ficar claro que esta dissertação trata da análise de Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB deve estar ciente de que seus atos são vinculados: os argumentos e as conclusões aqui expostos devem ser analisados à luz de suas obrigações.

A inscrição acima surgiu de uma conversa com o amigo Mário Koyama, sempre atento. Falávamos sobre restituição, quando me alertou da obrigatoriedade de notificar.

Não há, neste trabalho, nenhum juízo sobre o momento da lavratura de Auto de Infração – AI ou Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD. Esta dissertação alicerça-se em Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária que auxiliam o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB, mas não o substitui.

RESUMO

São inúmeros os interesses da PS - Previdência Social na DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, na DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, no DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais e nas DFP – Demonstrações Financeiras Padronizadas. Analisando apenas estes “Instrumentos”, sem o recurso ao poder de polícia inerente ao Fisco, objetiva esta dissertação revelar pontos de interesse da PS, sendo o principal deles a remuneração por serviços prestados por pessoal próprio ou terceirizado, pessoa física ou jurídica. Para tanto, buscou-se responder a duas indagações, sendo a mais abrangente a seguinte: DIPJ, DIRF, DACON e DFP – o que revelam à Fiscalização da Previdência Social? A segunda indagação, contida na primeira, é: Numa Auditoria-fiscal previdenciária, a DIPJ, a DIRF, o DACON e as DFP revelam remunerações por serviços prestados? Assim, a metodologia adotada nesta dissertação é, baseada na Ciência Contábil e nos respectivos manuais e normas de preenchimento dos referidos Instrumentos, comentar suas linhas, seus dados e seus valores de modo a revelar o fluxo da mão-de-obra (dentre outros pontos úteis na localização e na quantificação do fato gerador de contribuições previdenciárias) que os permeia e transformando os dados que neles constam em informações que possam maximizar os recursos e os resultados de uma Auditoria-fiscal previdenciária. Para tanto, foi feita uma revisão bibliográfica sobre a evidenciação contábil e seus objetivos, que visa permitir ao leitor entender o produto final da Contabilidade (suas DFP) como também foram produzidos um referencial legal e uma análise documental que visam demonstrar o potencial informativo da DIPJ, da DIRF e do DACON. Este trabalho conseguiu extrair várias aplicações previdenciárias práticas dos Instrumentos, na localização de operações de interesse da Previdência Social, passando pelo Custo dos Produtos e Serviços Vendidos, pelas Despesas com Vendas e Administrativas, pelos Estoques e pelo Imobilizado, pelos investimentos declarados na Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos e na Demonstração do Fluxo de Caixa, pelas distribuições registradas na Demonstração do Valor Adicionado, dentre outras. As normas das declarações tributárias impõem um maior detalhamento da informação contábil, permitindo identificar mais facilmente fatos geradores de contribuições previdenciárias além da remuneração de pessoal, tais como manutenção, alimentação, serviços prestados por pessoa física, retenções e seus respectivos pedidos de restituição de 11%, comissões de vendas, dividendos e participações nos resultados. Com o detalhamento proporcionado pela DIPJ, algumas atividades econômicas como a bancária, a securitária e a imobiliária puderam ser melhor avaliadas. No que diz respeito à quantificação, em alguns casos foi possível identificar o valor da própria operação; noutros, foi possível identificar tendências e noutros, ainda, foi possível identificar vários critérios que permitem a aferição indireta (arbitramento) contábil das operações. Outras conclusões, não diretamente vinculadas ao objetivo principal deste trabalho, foram: a) A utilidade dos Instrumentos é secundária posto que nenhum deles tem como objetivo informar à Previdência Social; b) A vantagem dos Instrumentos vinculados à SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil, em relação às DFP, é grande, razão pela qual sugere-se fortemente que o Fisco Previdenciário, no uso do poder de polícia, crie um novo Instrumento, ou amplie os atuais, de forma que a PS passe a ser um usuário principal, e não apenas secundário, das informações. A importância da PS para a sociedade brasileira dispensa comentários – está mais do que na hora de a mesma receber informações condizentes com o cumprimento de seus objetivos; c) A principal utilidade das DFP é permitir ao Auditor conhecer a Empresa a ser auditada, suas operações e o fluxo de sua mão-de-obra; o produto final da Contabilidade, consubstanciado nas DFP, é a base para entendimento dos demais Instrumentos. O potencial informativo dos Instrumentos não foi esgotado nesta dissertação.

ABSTRACT

Brazil's Social Security Institute – henceforth PS, from its initials in Portuguese – has innumerable interests in the Declaration of Economic and Tax Information of Legal Entities DIPJ; the Source Income Tax Return, DIRF; the Social Contribution Calculation Demonstration, DAPON; and the Standardized Financial Statements, DFP⁽¹⁾. Analyzing only these tools, without recourse to the police power inherent to the Fiscal Authority, this dissertation seeks to reveal points of interest to the PS, the most important being the compensation paid for services rendered by personnel hired directly or via third parties, as individuals or as legal entities. To achieve these goals, two questions need to be answered, being the following the most comprehensive: What do the DIPJ, the DIRF, the DAPON and the DFP reveal to the PS's Tax Auditors? The second question, enclosed in the first, is: In a social security fiscal audit, do the DIPJ, the DIRF, the DAPON and the DFP disclose the compensation paid for services rendered to the entity? Thus, the methodology adopted in this dissertation, based on the accounting science and on the manuals and filing instructions of the referred tools, consists of commenting on each tool's respective lines, data and values, so as to uncover the flow of labor (among other points useful for the identification and quantification of the transactions that should generate social security contributions) which pervades them and transform the data they contain in information that can maximize the resources and the results of a social security fiscal audit. For this purpose, a review of the bibliography on the attainment of accounting evidence and its purposes was conducted, with the objective of allowing the reader to understand accounting's final product, the standardized financial statements (DFP). Similarly, a legal reference and a documentary analysis were produced with the objective of demonstrating the informational potential of the DIPJ, the DIRF, and the DAPON. This work managed to extract from the referred tools several practical applications that are of interest to the PS, ranging from cost of products and services sold to selling, general and administrative (SG&A) expenses; from inventory to fixed assets; and from the investments declared in the statement on sources and application of funds and in the cash flow statement to the distributions recorded in the value added statement, among others. Rules applicable to the fiscal declarations under analysis require greatly detailed accounting information, facilitating the identification of transactions that generate social security contributions in addition to those related to personnel compensation, such as maintenance, meals, services rendered by individuals, source retention and the related 11% restitution, sales commissions, dividends, and profit sharing. With the details provided by the DIPJ, some economic activities such as banking, securities and real estate could be better evaluated. With respect to quantification, in some cases it was possible to identify the value of the transaction itself, in another group of cases it was possible to identify trends, while in a third group of cases it was possible to identify criteria that allowed for the indirect accounting determination of the operation. Other conclusions, not directly related to the objective of this work, were: a) The usefulness of the tools is secondary, since none of them has the objective of providing information to the PS; b) The instruments linked to the SRFB – Brazil's Federal Tax Authority – are of great advantage to the tax authorities when compared to the DFP. Therefore, it is strongly recommended that the PS's Fiscal Authority, using its police power, create a new tool or extend the existing ones, so that the PS can become a primary, rather than secondary, user of the information. The importance of the Social Security Institute (PS) for the Brazilian society is self-evident – the time has long ago arrived for the PS to receive information compatible with the discharge of its responsibilities; c) The main use of the DFP is to allow the Auditor to obtain a working knowledge about the Company to be audited, its operations and the flow of labor. Accounting's final product, materialized in the DFP, forms

the basis for the understanding of the other tools. The informational potential of these tools has not been exhausted in this dissertation.

(¹) The acronyms DIPJ, DIRF, and DACON come from the initials of the following documents that Brazilian Companies are required to file before Tax Authorities: Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ); Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF); Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON). The Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) are filed before CVM (Brazilian SEC).

SUMÁRIO

SUMÁRIO	1
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	7
1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Contextualização	9
1.2 Contribuições Previdenciárias.....	11
1.2.1 Segurados Empregado, Avulso e Contribuinte Individual.....	11
1.2.2 Contribuições das Empresas.....	12
1.3 Instrumentos de Auditoria-fiscal Previdenciária - AFP	13
1.3.1 Obtenção dos Instrumentos de Auditoria-fiscal Previdenciária.....	13
1.3.1.1 Obtenção dos Instrumentos da SRFB.....	14
1.3.1.2 Obtenção dos Instrumentos da CVM	14
1.4 Situação-problema.....	15
1.5 Hipóteses	16
1.5.1 Alcance das hipóteses e do objetivo.....	17
1.6 Justificativas.....	17
1.7 Limitações	18
1.7.1 Controles internos das Empresas – Governança corporativa	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1 Brevíssimo histórico da divulgação contábil	22
2.2 Posição do Fisco no referencial teórico	23
2.3 Objetivos da Contabilidade	25
2.4 Evidenciação da informação contábil	26
2.5 Análise tradicional das Demonstrações Contábeis – DC (ou Análise de Balanços)	28
2.5.1 Técnicas de análise tradicional.....	28
2.5.2 Limitações da análise tradicional	29
2.6 Fluxo interno da mão-de-obra - MO nos Instrumentos de Auditoria-fiscal Previdenciária.....	31
2.6.1 Balanço patrimonial - BP	31
2.6.1.1 Estoques	33
2.6.1.2 Imobilizado, intangível e diferido	34
2.6.2 Demonstração do resultado do exercício – DRE	35
2.6.2.1 Custo das mercadorias vendidas - CMV	36
2.6.2.2 Custo dos produtos vendidos – CPV.....	37
2.6.2.3 Custo dos serviços prestados – CSP.....	39
2.6.2.3.1 CSP na atividade imobiliária.....	39
2.6.2.4 Despesas com vendas	45
2.6.2.5 Despesas administrativas.....	45
2.6.2.6 Receitas e despesas não-operacionais	46
2.6.2.7 Participações – PLR – de Empregados e Administradores (Gestores ou Dirigentes)	46
2.6.2.8 Décimo-terceiro salário (13º salário)	49
2.6.2.9 Férias	50
2.6.3 Demonstração das origens e aplicações de recursos – DOAR.....	50
2.6.4 Demonstração do fluxo de caixa – DFC	52
2.6.5 Exemplo de DOAR e DFC.....	52

2.6.6	Demonstração do valor adicionado – DVA	58
2.7	Vértice da mão-de-obra	62
2.8	Aferição indireta - AFI (Arbitramento).....	63
2.8.1	Ocorrência do fato gerador e AFI	65
2.8.2	Imposição da AFI por parte da Empresa - precisão	66
2.8.3	Percentuais clássicos de AFI	67
2.8.4	AFI com base na Contabilidade	68
2.8.4.1	A AFI é uma operação contábil.....	69
2.8.4.2	AFI pela DOAR	69
2.8.4.3	AFI pelo resultado	71
2.8.4.3.1	AFI pela receita bruta	71
2.8.4.3.2	AFI pela receita líquida	71
2.8.4.3.3	AFI pelo CPV OU CSV	71
2.8.4.3.4	AFI pelas despesas	72
2.8.5	Na Contabilidade, a parte pode não comprometer o todo	74
2.9	Conselho Federal de Contabilidade – CFC e Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 77	
3	REFERENCIAL LEGAL.....	81
3.1	Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB – Previdência Social - PS	81
3.1.1	Mão-de-obra própria	81
3.1.1.1	Remuneração direta e indireta.....	82
3.1.2	Terceirização	83
3.2	Declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica – DIPJ.....	84
3.2.1	Pasta "Cadastro", onde são apresentadas as seguintes fichas:	85
3.2.2	Pasta “IRPJ”, onde são apresentadas as seguintes fichas:.....	87
3.2.2.1	Ficha 4A - Custo dos bens e serviços vendidos – rural e PJ em geral (LR) – anexo 9.1.4 88	
3.2.2.2	Ficha 4B - Despesas da atividade financeira (LR) – anexo 9.1.5	92
3.2.2.3	Ficha 5A - Despesas operacionais - PJ em geral (LR) – anexo 9.1.7	92
3.2.2.4	Ficha 6A - Demonstração do resultado - PJ em geral (LR) – anexo 9.1.9	93
3.2.2.5	Ficha 9A - Demonstração do lucro real (LR) – anexo 9.1.10	95
3.2.3	Pasta CSLL.....	95
3.2.4	Pasta informações.....	95
3.2.4.1	Fichas 36 a 39 de Demonstrações Financeiras	96
3.2.4.2	Fichas 46 a 55 de Informações gerais	97
3.2.4.2.1	Ficha 46 - Identificação de sócios ou titular (LR, LP e LA) – anexo 9.1.12	97
3.2.4.2.2	Ficha 47A - Rendimentos de dirigentes, sócios ou titular (LR, LP e LA) – anexo 9.1.13 97	
3.2.4.2.3	Ficha 53A - Outras informações (LR) – anexo 9.1.14	97
3.2.4.2.4	Fichas 54 e 55 – REFIS E PAES.....	98
3.2.5	Livro de apuração do lucro real – LALUR	98
3.3	Demonstrativo de apuração de contribuições sociais – DICON	100
3.3.1	Programas de integração social e de formação do patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e contribuição para o financiamento da Seguridade Social – COFINS	101
3.4	Declaração de imposto de renda retido na fonte – DIRF	104
3.4.1	Informações obrigatórias na DIRF	105
3.4.2	Remuneração indireta.....	106

3.5	Demonstrações financeiras padronizadas - DFP da Comissão de Valores Mobiliários – CVM	110
3.5.1	Notas explicativas – NE facilitam conhecer o negócio da Empresa	111
4	PROCEDIMENTO METODOLÓGICO	115
5	CORRELAÇÕES DOS INSTRUMENTOS: A AUDITORIA-FISCAL PREVIDENCIÁRIA APLICADA	117
5.1	DIPJ.....	117
5.1.1	Correlação aplicada ao CMV/CPV da DIPJ, ficha 4A – anexo 9.1.4.....	117
5.1.1.1	Linhas 4A/2 e 4A/3 – Compras de insumos à vista e a prazo	117
5.1.1.2	Linha 4A/4 – Remuneração a dirigentes de indústria	118
5.1.1.3	Linha 4A/5 – Custo do pessoal aplicado na produção	118
5.1.1.4	Linha 4A/6 – Encargos sociais.....	119
5.1.1.5	Linha 4A/7 – Alimentação do trabalhador	119
5.1.1.6	Linha 4A/8 – Manutenção e reparos de bens aplicados na produção	119
5.1.1.7	Linha 4A/10 – Encargos de depreciação, amortização e exaustão	120
5.1.1.8	Linha 4A/11 – Constituição de provisões	121
5.1.1.9	Linha 4A/12 – Serviços prestados por PF sem vínculo empregatício.....	121
5.1.1.10	Linha 4A/13 – Serviços prestados por PJ.....	121
5.1.1.11	Linhas 4A/19 - A 4A/23.....	121
5.1.1.12	Linha 4A/27 – Custo do pessoal aplicado na produção dos serviços.....	122
5.1.1.12.1	Pedidos de restituição da retenção de 11%	123
5.1.1.12.2	Exemplo de análise de pedido de restituição da retenção de 11%	126
5.1.2	Exemplo da ficha 4A, anexo 9.1.4 – indústria	127
5.1.3	Atividade imobiliária na ficha 4A – anexo 9.1.4	130
5.1.4	Seguradoras na ficha 4C – anexo 9.1.6	131
5.1.4.1	Regime de competência das Seguradoras versus regime de competência da PS	135
5.1.4.2	Responsabilidade pelas contribuições previdenciárias dos cosseguros, resseguros, transferências de carteira e retrocessões.....	136
5.1.5	Aplicada às despesas operacionais, ficha 5A – anexo 9.1.7	137
5.1.5.1	Linha 5A/1 – Remuneração a dirigentes e a conselho de administração	138
5.1.5.2	Linha 5A/2 – Ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados	139
5.1.5.3	Linha 5A/3 – Prestação de serviços por PF sem vínculo empregatício	139
5.1.5.4	Linha 5A/4 – Prestação de serviços por PJ	139
5.1.5.5	Linhas diversas	140
5.1.5.6	Linha 5A/30 – Outras despesas operacionais.....	140
5.1.6	Aplicada às despesas operacionais, ficha 5B – anexo 9.1.8.....	140
5.1.7	Aplicada à DRE, ficha 6A – anexo 9.1.9	141
5.1.7.1	Linhas 6A/27 e 6A/39 – Resultados com SCP.....	142
5.1.7.2	Linha 6A/35 - JSCP.....	142
5.1.7.3	Linhas 6A/48 a 6A/50 – Participações de empregados e administradores	143
5.1.8	Aplicada ao BP – Imobilizado e diferido, anexo 9.1.11	143
5.1.8.1	Identificação das adições e baixas do imobilizado e do diferido	143
5.1.8.2	Exemplo numérico de análise do imobilizado e do diferido.....	144
5.1.9	Aplicada ao BP – Estoques, anexo 9.1.11	149
5.1.10	Outros	150

5.1.10.1	Linha 9A/14 – Participações não-dedutíveis, anexo 9.1.10	150
5.1.10.2	Linhas 53A/6 e 53A/7, anexo 9.1.14.....	150
5.2	DACON.....	152
5.2.1	Linhas 6A/1 (ou 16A/1) – Bens para revenda, 6A/2 (ou 16A/2) – Bens utilizados como insumos e 6A/7 (ou 16A/7) - Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda	152
5.2.2	Linha 6A/3 (ou 16A/3) – Serviços utilizados como insumos	153
5.2.3	Linha 6A/6 (ou 16A/6) – Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos	153
5.2.4	Linha 6A/10 (ou 16A/10) – Sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição)	153
5.2.5	Linha 6A/18 (ou 16A/18) – Créditos da atividade de carga – subcontratação de serviços	153
5.3	DFP	154
5.3.1	Consolidação das Demonstrações Contábeis	156
5.3.2	Aplicada à DFC e à DOAR	157
5.3.3	Aplicada à DVA	159
5.3.4	Provisão para ações judiciais – previdenciárias	160
5.4	DIRF	161
5.4.1	Comissões de vendas.....	162
6	CONCLUSÕES.....	165
6.1	Instrumento específico para a Previdência Social.....	166
7	REFERÊNCIAS	169
8	GLOSSÁRIO	175
9	ANEXOS.....	179
9.1	Folhas de rosto da DIPJ.....	179
9.1.1	Ficha 1 – Dados Iniciais da DIPJ	179
9.1.2	Ficha 2 – Dados Cadastrais	184
9.1.3	Ficha 3 – Dados do Representante e do Responsável	185
9.1.4	Ficha 4A – Custos dos Bens e Serviços Vendidos – Rural e PJ em geral	186
9.1.5	Ficha 4B – Despesas da atividade financeira	188
9.1.6	Ficha 4C – Receitas e despesas de seguros, previdência e capitalização.....	189
9.1.7	Ficha 5A – Despesas operacionais – Rural e PJ em geral.....	190
9.1.8	Ficha 5B – Despesas operacionais – PJ financeira	192
9.1.9	Ficha 6A – DRE Rural e PJ em Geral.....	193
9.1.10	Ficha 9A – Lucro Real – Rural e PJ em geral.....	195
9.1.11	Ficha 36A – Balanço Patrimonial – Ativo	197
9.1.12	Ficha 46 – Identificação de sócio ou titular	199
9.1.13	Ficha 47A - Rendimentos de dirigentes, sócios ou titular.....	199
9.1.14	Ficha 53A - Outras informações	199
9.2	Folhas de rosto do DICON	201
9.2.1	Ficha 1 – Dados iniciais do DICON	201
9.2.2	Ficha 6A – Apuração dos créditos de Pis/Pasep – Aquisições no mercado interno – Regime não-cumulativo	202
9.2.3	Ficha 16A – Apuração dos créditos da Cofins – Aquisições no mercado interno – Regime não-cumulativo	203
9.3	DFC BRASKEM (fonte: DFP da CVM)	204
9.4	DOAR BRASKEM (fonte: DFP da CVM).....	206
9.5	DFC Petrobras (fonte: DFP da CVM).....	207
9.6	DOAR Petrobras (fonte: DFP da CVM)	208

9.7	DVA Petrobras (fonte: DFP da CVM).....	209
9.8	DRE Petrobras (fonte: DFP da CVM)	210

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA: Associação brasileira das companhias abertas
AFRFB: Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
AFD: Aferição direta (de contribuições previdenciárias)
AFI: Aferição indireta (de contribuições previdenciárias)
AI: Auto de Infração
AMAC: Amortização acumulada
BOVESPA: Bolsa de Valores de São Paulo
CCL: Capital Circulante Líquido
CFC: Conselho Federal de Contabilidade, www.cfc.org.br
CI: Contribuinte Individual
CNPJ: Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
CMO: Cessão de Mão-de-Obra
CMV: Custo das Mercadorias Vendidas (para o comércio)
COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIF: Plano contábil das Instituições do Sistema Financeira Nacional
CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis, www.cpc.org.br
CPV: Custo dos Produtos Vendidos (para indústrias)
CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSP: Custo dos Serviços Prestados (para prestadoras de serviços)
CUB: Custo unitário básico do metro quadrado para diversos padrões de construção, calculado pelos Sinduscon regionais
CVM: Comissão de Valores Mobiliários, www.cvm.gov.br
DAC: Depreciação acumulada
DACON: Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (contém informações sobre o PIS/PASEP e a COFINS)
DCD: Despesa de comercialização diferida, encontrada nas Seguradoras
DCP: Demonstrações Contábeis Padronizadas
DFC: Demonstração dos Fluxos de Caixa
DFP: Demonstrações Financeiras Padronizadas, enviadas pelas companhias abertas à CVM
DIPJ: Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (contém informações sobre o IRPJ, IPI e CSLL)
DIRF: Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DMPL (ou DMUT): Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DOAR: Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DVA: Demonstração do Valor Adicionado
FAPI: Fundo de Aposentadoria Programada Individual
FP: Folha de Pagamento
GFIP: Guia de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social
IN: Instrução Normativa
INSS: Instituto Nacional do Seguro Social, www.inss.gov.br
IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados
IR: Imposto de Renda
JSCP: Juros sobre o Capital Próprio
LALUR: Livro de Apuração do Lucro Real
LA: Lucro Arbitrado
LP: Lucro Presumido
LR: Lucro Real

MPS: Ministério da Previdência Social
MO: Mão-de-obra
MP: Medida Provisória
NBC: Norma Brasileira de Contabilidade, emitida pelo CFC
NE: Notas Explicativas, normalmente encontradas nas DFC
NYSE: New York Stock Exchange – Bolsa de Valores de Nova Iorque
PAES: Parcelamento Especial
PAIT: Plano de poupança e investimento
PASEP: Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEPS: Método de avaliação de estoque, significando Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair
PF: Pessoa Física
PGBL: Programa Gerador de Benefício Livre
PIS: Programa de Integração Social
PJ: Pessoa Jurídica
PLR: Participação nos Lucros e Resultados
PS: Previdência Social
RA: Representação Administrativa
RAIS: Relação anual de informações sociais
REFIS: Programa de Recuperação Fiscal
RIR: Regulamento do Imposto de Renda - é o Decreto nº 3.000, de 26/03/1999
S.A. ou S/A: Sociedade Anônima
SEC: Securities and Exchange Commission (é a CVM estadunidense), www.sec.gov
SCP: Sociedade em Conta de Participação
SIMPLES: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SINDUSCON: Sindicato da indústria da construção civil
SRF: Secretaria da Receita Federal, www.receita.fazenda.gov.br, que, em 2007, passou ser SRFB.
SRFB: Secretaria da Receita Federal do Brasil
SRP: Secretaria da Receita Previdenciária
UEPS: Método de avaliação de estoque, significando Último a Entrar, Primeiro a Sair

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O regime político brasileiro é o democrático (SILVA, 1996, p. 126) e a forma de governo é a republicana (SILVA, 1996, p. 104). Características garantidas pela Constituição de 1988. Pressupõem a vontade do povo. E isso nos traz princípios fundamentais de representatividade, participação, pluralismo etc.

Cabe mencionar o poder constituinte originário (SILVA, 1996, p. 67), que emana do povo e é “emprestado” deste para seus representantes com o objetivo de elaborarem a Constituição. Daí emana o princípio da supremacia constitucional (SILVA, 1996, p. 49), dentre inúmeros outros, que determina que a Constituição seja a base de todo o sistema jurídico do Estado.

Se a coisa é pública, vem a noção de Governo (SILVA, 1996, p. 104). Que por imposição lógica e constitucional deve representar todo o povo, zelando pelos interesses de toda a sociedade (SILVA, 1996, p. 138). Acabou o tempo em que as normas podiam ser editadas em proveito de poucos. Se tal ainda acontece é por culpa do próprio povo: é o povo que elege pessoas do próprio povo. Na verdade, tudo é um processo, de aprendizado, de afirmação constante de cidadania, de garantia e de conquista de direitos.

E o Governo, para cumprir sua missão, precisa de recursos. Mas tanto sua missão quanto esses recursos são determinados por quem o elegeu: o povo.

Assim, como não poderia deixar de ser, os tributos, as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições previdenciárias só podem ser criados e arrecadados desde que tudo seja feito harmonicamente com o todo maior: em concordância com o povo (SILVA, 1996, p. 649).

Ora, tributos e contribuições previdenciárias objetivam instrumentar o Governo de modo que ele possa alcançar o bem comum. O Fisco é, portanto, o braço financeiro de todo esse complexo sistema que, em todas as partes do mundo, busca cumprir sua missão. Parte dela é arrecadar. Portanto, arrecadar é, antes de tudo, uma obrigação da Instituição Fiscal.

A missão da Seguridade Social está esculpida no caput do art. 194 da Constituição Federal, como segue:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Saindo um pouco da Constituição Federal, a Lei 8.212 de 24 de Julho de 1991 estabelece a missão da Previdência Social como sendo:

Art. 3º A Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente.

A missão da Secretaria da antiga Receita Federal (hoje SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil), extraída de seu site www.receita.fazenda.gov.br, no dia 08 de Janeiro de 2007 é:

Prover o Estado de recursos para garantir o bem-estar social;
Prestar serviços de excelência à sociedade;
Prover segurança, confiança e facilitação para o comércio internacional.

Todas estas missões exigem recursos financeiros. Para arrecadar, o Fisco precisa de autorizações legais: é o princípio da legalidade (SILVA, 1996, p. 649). Em primeira e última análise, quem autoriza é a Sociedade, através dos representantes que elege no Congresso Nacional. E estas autorizações foram produzidas na forma constitucional, através do processo legislativo (SILVA, 1996, p. 496), entendido como o conjunto de atos realizados pelos órgãos competentes visando a emissão de leis, resoluções e decretos legislativos. É um processo complexo composto por: a) iniciativa legislativa; b) emendas; c) votação; d) sanção e veto e e) promulgação e publicação.

Por outro lado, o Judiciário, pelo princípio da proteção judiciária (SILVA, 1996, p. 411), também cumprindo suas obrigações, manifesta-se sobre a correção com que o Fisco cumpre suas obrigações (direito de ação e defesa e direito ao devido processo legal). Como o Poder Judiciário também está sujeito às mesmas restrições legais que o Fisco, isto é, sua missão

também tem origem na Constituição Federal, conclui-se que é a Sociedade que determina “o que”, “o como” e “o para que” arrecadar.

Não se quer dizer com isso que o “Sistema” seja perfeito. E nem poderia ser: a Sociedade tem suas imperfeições e o “Sistema”, seja ele fiscal ou mesmo privado, é um espelho de nossa Sociedade.

Em 2007, foi aprovada a Lei nº 11.457 que transformou a SRF – Secretaria da Receita Federal em SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil (Super-Receita), cabendo-lhe as competências atribuídas à SRP – Secretaria da Receita Previdenciária, que, por sua vez, foi extinta. Os normativos citados nesta Dissertação permanecem válidos, ainda que o período seja de intensas modificações, inerentes a esse gigantesco processo de reorganização do Estado.

1.2 Contribuições Previdenciárias

Para que o Leitor familiarize-se com o que se busca na DIPJ, na DIRF, no DACON e nas DFP, apresenta-se a seguir um resumo das contribuições previdenciárias. Assim, expõe-se no presente item aquilo que a Sociedade Brasileira, através de seus representantes eleitos, de acordo com o item 1.1 – Contextualização acima, estabeleceu como sendo a forma de financiar a Previdência Social ao mesmo tempo em que determinou a sua forma de arrecadação.

As contribuições previdenciárias focalizadas por esta dissertação são aquelas a cargo das Empresas e também aquelas que são descontadas dos Segurados da Previdência Social remunerados pelas Empresas sob análise.

1.2.1 Segurados Empregado, Avulso e Contribuinte Individual

Na presente dissertação, interessam as contribuições incidentes sobre a remuneração auferida em uma determinada Empresa pelos Empregados, pelos Avulsos e pelos Contribuintes Individuais. A contribuição previdenciária a cargo destes Segurados é calculada pela

aplicação de alíquotas variáveis, definidas em Lei, sobre a respectiva remuneração, considerando-se os limites mínimo e máximo do salário-de-contribuição que atualmente montam, respectivamente, em R\$ 380,00 e R\$ 2.894,28.

É importante notar que faz parte das obrigações das empresas reterem as contribuições assim calculadas, descontando-as da remuneração daqueles Segurados e recolhendo-as aos cofres da Previdência Social.

1.2.2 Contribuições das Empresas

Sobre a remuneração total paga aos segurados Empregado, Avulso e Contribuinte Individual, deve a Empresa recolher o percentual de 20% aos cofres da Previdência Social. O percentual incide sobre a remuneração total pois para as Empresas não há o limite máximo de R\$ 2.894,28.

Outra forma de contribuição previdenciária das Empresas é calculada pela aplicação do percentual de 15% sobre o valor das notas fiscais, faturas ou recibos de prestação de serviços emitidos por Cooperativa de trabalho que lhe preste serviços.

A Empresa também é obrigada a reter 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de alguns serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada. Na contratação de obras de construção civil, em determinadas situações, ao invés da retenção de 11%, o instituto da solidariedade se impõe, devendo a Empresa contratante demonstrar que a remuneração relativa à mão-de-obra utilizada na execução de obra de construção civil contratada foi corretamente tributada, sob pena de responder juntamente com a Construtora contratada e suas Subempreiteiras pelas contribuições devidas à Previdência Social e não recolhidas.

Um detalhe da legislação previdenciária é que as Empresas em débito para com a Previdência Social estão impedidas de distribuir lucros ou dividendos. Caso infrinjam este mandamento legal, estão sujeitas a uma autuação correspondente a 50% dos lucros ou dividendos pagos ou distribuídos.

1.3 Instrumentos de Auditoria-fiscal Previdenciária - AFP

Ao longo do planejamento desta dissertação, percebeu-se a necessidade de um nome que englobasse vários termos técnicos que foram aparecendo. Por exemplo, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) utiliza o termo Demonstrações Financeiras Padronizadas – DFP. A SRFB utiliza os termos Declaração, como no caso da DIPJ (declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica) e da DIRF (declaração do imposto de renda retido na fonte), Demonstrativo, como no caso do DACON (demonstrativo de apuração de contribuições sociais), e Livro como no caso do LALUR (livro de apuração do lucro real).

A pergunta é: como podemos nos referir a todos esses documentos, ao mesmo tempo, sem distinção de tipo? Para responder a esta pergunta, a partir deste ponto da dissertação, o termo “Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária” ou simplesmente “Instrumentos” será usado com esse objetivo: englobar todos os documentos utilizados como subsídio à Auditoria-fiscal, principalmente os documentos objeto de análise nesta dissertação, como a DIPJ, a DIRF, o DACON e as DFP.

Assim, a Contabilidade da Empresa não faz parte dos Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária. A Ciência Contábil abrange e supera todos eles, mas não é foco desta dissertação. Os Instrumentos são um produto da Contabilidade e, sendo esta muito ampla, aqueles formam um mapa que orienta o trabalho do AFRFB.

Nesta dissertação, sempre será necessário ter em mente de que se trata da análise desses Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária. O acesso legal aos documentos, aos gestores ou às dependências da Empresa auditada não é tratado em nenhum momento. Em outras palavras, não entra nesta dissertação o poder de polícia do Fisco. Trata-se de revelar informações apenas através dos já referidos Instrumentos.

1.3.1 Obtenção dos Instrumentos de Auditoria-fiscal Previdenciária

Os Instrumentos são sempre emitidos seguindo um padrão de apresentação. São relatórios, isto é, têm como obrigação expor dados, que podem, a critério do interessado, ser colhidos ou

não. Assim, tais Instrumentos sempre podem ser obtidos em meio eletrônico ou em meio papel.

Entretanto, em meio papel, os Instrumentos perdem muito de seu potencial informativo. Em meio eletrônico, esse potencial cresce, além de ser uma forma muito mais prática e barata de disponibilizá-los. Por exemplo, a DIRF de uma Empresa com 50.000 empregados é por demais extensa para ser impressa. Isso sem falar no fato de que pode ser necessária sua análise por ordem alfabética ou por ordem do código de retenção ou outra forma de acordo com a situação. Ora, em meio magnético é possível navegar pelos dados de forma muito mais eficiente, imprimindo-se, quando necessário, apenas o que se vai usar.

Assim, recomenda-se veementemente a obtenção dos Instrumentos em sua forma eletrônica, como se verá a seguir.

1.3.1.1 Obtenção dos Instrumentos da SRFB

A Receita Federal (hoje SRFB) evoluiu muito no que diz respeito ao uso de meios magnéticos. Um progresso de dar orgulho. Em seu sítio www.receita.fazenda.gov.br, há um espaço específico para baixar todos os programas que permitem emitir a DIPJ, a DIRF e o DICON. Cada qual com suas instruções, suficientemente detalhadas, embutidas no próprio programa. As Empresas, para emitir e enviar à SRFB pela internet suas declarações e demonstrativos, obrigatoriamente fizeram a baixa desses programas e os preencheram de acordo com suas respectivas instruções.

Todos esses programas da SRFB permitem a geração de cópias de segurança e, claro, toda Empresa responsável cuida muito bem deste detalhe. Tais cópias podem ser usadas para recuperar os dados num simples computador portátil ou de mesa. Para tanto, basta que o AFRFB também baixe os mesmos programas do sítio da SRFB e recupere, em seu computador, a cópia de segurança fornecida pela Empresa.

1.3.1.2 Obtenção dos Instrumentos da CVM

A CVM, sendo a “xerife” do mercado brasileiro, tem como uma de suas obrigações a divulgação dos dados das Empresas abertas. Diferentemente da SRFB, a CVM não está obrigada a manter sigilo das informações que as Empresas lhe enviam. Pelo contrário: a Comissão deve lhes dar ampla divulgação.

E a CVM evoluiu bastante nesse sentido, também sendo motivo de orgulho. Todos os dados que recebe são devidamente tornados públicos. Assim, esses dados podem ser baixados livremente do sítio da CVM. Para tanto, três passos são necessários.

Em primeiro lugar, é necessário que o AFRFB baixe o DIVEXT – Divulgação Externa, do sítio da CVM, www.cvm.gov.br/port.ciasabertas/download_divext.asp, que é o programa que permite a leitura dos dados enviados pelas Empresas.

Em segundo lugar, basta baixar os arquivos das Empresas que são de interesse da PS – Previdência Social. As Empresas enviam para a CVM as demonstrações anuais ou trimestrais e outros dados de interesse do mercado mobiliário. Numa Auditoria-fiscal, vários deles são potencialmente importantes e podem ser baixados do sítio www.cvm.gov.br/indexpo.asp.

Posteriormente, basta determinar que o programa DIVEXT leia o arquivo baixado da Empresa, através da opção “Carga de Disquete”.

1.4 Situação-problema

A arrecadação precisa ser feita de maneira a não onerar desnecessariamente os cidadãos. A Sociedade assim determina através do caput do art. 37 da Constituição Federal de 1988:

Art. 37 da CF 1988. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e (...) - Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98.

Um dos procedimentos da arrecadação, que é o foco desta dissertação, é a Auditoria-fiscal ou, simplesmente, Fiscalização. Mirando a eficiência, que aqui também abrange a eficácia, esta dissertação tem como questão de pesquisa a pergunta:

DIPJ, DIRF, DACON e DFP – o que revelam à Fiscalização da Previdência Social?

Esses Instrumentos já são preenchidos regularmente pelas Empresas. Sua mera apresentação aos Representantes do Fisco, portanto, não acarreta nenhum ônus adicional. Verificar o potencial informativo desses Instrumentos e pô-lo em prática é o objetivo desta Dissertação. Caso se conclua que tais Instrumentos nada revelam em termos previdenciários, o AFRFB já sabe que terá de trilhar caminhos diferentes desse, o que não deixa de ser uma forma de ganhar tempo e ser mais eficiente.

Pode-se especificar ainda mais o problema. Enquanto a pergunta acima é muito abrangente, envolvendo todas as revelações possíveis, a seguinte pergunta delimita um dos problemas:

Numa Auditoria-fiscal previdenciária, a DIPJ, a DIRF, o DACON e as DFP revelam remunerações por serviços prestados?

1.5 Hipóteses

A análise conjunta de todos esses Instrumentos de Auditoria-fiscal poderia revelar inúmeras hipóteses. O Campo é imenso, pois há tantas hipóteses quanto os diferentes interesses. Nesta dissertação, o interesse é fiscal-previdenciário. Quanto mais informações for possível conseguir sobre o contribuinte, maiores as chances de sucesso na Fiscalização.

A hipótese mais abrangente é: A DIPJ, a DIRF, o DACON e as DFP têm algo a revelar de útil para a Fiscalização da Previdência Social.

Restringindo mais a hipótese acima, que ainda assim abrange a maioria dos objetivos desta dissertação é: A DIPJ, a DIRF, o DACON e as DFP revelam remunerações por serviços prestados.

1.5.1 Alcance das hipóteses e do objetivo

Ao longo da dissertação será possível optar pela aceitação ou rejeição das hipóteses. Estas são propositalmente abrangentes porque a Auditoria-fiscal desses Instrumentos previdenciários pode revelar um valor preciso, exato. Uma verba remuneratória não oferecida à Previdência, por exemplo. Nesta dissertação, esta revelação é chamada de “varejo”.

Mas a Auditoria-fiscal também pode demonstrar tendências ou grandes números. A análise de grandes números, pode, em muitas circunstâncias, ser mais útil do que o detalhe. Por exemplo, com os devidos cuidados, a correlação da remuneração constante na DIRF, na DIPJ e nas DFP, entre si, pode ser muito revelador. Nesta dissertação, esta revelação de grandes números ou tendências é chamada de “atacado”.

Assim, esse “algo a revelar” abrange o atacado e o varejo e o objetivo desta dissertação é, caso aceitem-se as hipóteses, dar luz a estas revelações.

1.6 Justificativas

Tornar a Auditoria-fiscal mais eficiente é a principal justificativa. O alcance social de uma melhor atuação do Fisco é gigantesco. O Governo pode melhorar sua contraprestação de serviços. No limite máximo de eficiência arrecadatória, pode-se chegar até o ponto de diminuição da carga fiscal.

Por outro lado, nas auditorias, fiscais ou não, há sempre a possibilidade de ocorrer erro de auditoria (ALMEIDA, 2004, p. 83). Esse erro, no caso fiscal, decorre de um paradoxo: é possível concluir pela existência de subtributação (fraude, erro), mas não se pode concluir que nada, absolutamente nada está subtributado. Auditorias são feitas por amostragem (CUNHA *et al*, p. 7). Na opinião do autor desta dissertação, nem se adotando o procedimento conhecido como “devassa” é possível reduzir a zero as chances de um erro de auditoria acontecer. Pelo simples fato de que a devassa é feita sobre o visível – o invisível pode aparecer ou não. Mais um bom motivo para esse trabalho: se os grandes números mostram o caminho a seguir, perder-se é mais difícil.

1.7 Limitações

As limitações são sérias mas não inviabilizam este trabalho. Em primeiro lugar, a informação buscada precisa estar registrada nos Instrumentos de auditoria previdenciária.

Em segundo lugar, é necessário que os Instrumentos sejam capazes de revelar a informação. Dado o enorme grau de sintetização dos Instrumentos, dado que as Empresas, definitivamente, consideram “estratégica” toda e qualquer informação, esta é uma importantíssima limitação. A quantidade de trabalhos acadêmicos que provam que as Empresas deixam a desejar no quesito transparência é enorme (PONTE; OLIVEIRA, 2004; AQUINO; SANTANA, 1992, dentre outros).

Em terceiro lugar estão as restrições físicas e legais. Isso está presente nas limitações inerentes a uma dissertação (prazos, fontes, recursos etc.), nos limites impostos pelos sigilos de uma maneira geral (fiscal, bancário etc.), dentre outros.

Em quarto lugar, é necessário que o Auditor Fiscal seja capaz de utilizar os Instrumentos de maneira adequada, o que é uma tarefa hercúlea. Ele precisa conhecer Contabilidade, Economia, Finanças, Administração, Direito etc. Nesta dissertação, há que conhecer a legislação do imposto de renda, da CVM, dentre inúmeras outras. O Auditor Fiscal também precisa dominar, é claro, sua própria área de atuação (neste trabalho é a Previdência Social). Em resumo, ele precisa conhecer o “negócio” da Empresa e da Previdência. Mas a multiplicidade de negócios é tão grande que é impossível de ser conhecida por um único profissional. Quantos presidentes de Empresa, teoricamente os que mais detém conhecimento empresarial, podem migrar confortavelmente de banco para comércio varejista, daí para comércio atacadista, para indústria, para o setor rural ou de serviços? Como um presidente de uma instituição centenária se sentiria na presidência de um negócio ponto com? Ou na administração de uma Prefeitura com Contabilidade Pública?

Foram encontradas menos soluções do que os problemas enfrentados. Os problemas são em número muito maior, de forma que outros profissionais, que enfrentam problemas diferentes

(ou mesmo iguais), poderão neles aplicar esses mesmos recursos, chegando até mesmo a conclusões diferentes. Os Instrumentos estão disponíveis para serem explorados.

1.7.1 Controles internos das Empresas – Governança corporativa

Não cabe ao AFRFB emitir parecer sobre se determinadas Demonstrações Contábeis estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Ainda que não seja uma limitação, o fato de que o AFRFB busca passivos previdenciários em Empresas cujas diretorias, cujos conselhos de administração e fiscal, comitês diversos, controles internos, ou mesmo suas auditorias internas ou externas não encontraram, demonstra a enorme complexidade de seu trabalho. Com um detalhe: a auditoria interna já está dentro da Empresa; a externa é convidada a entrar; a Auditoria-fiscal só conta com suas habilidades no cumprimento de sua missão.

O Gráfico acima mostra a evolução da contabilização do passivo fiscal e previdenciário das aproximadamente 30 empresas brasileiras cotadas na Bolsa de Nova Iorque. Os valores foram extraídos das DFP que tais empresas enviam para a CVM. As Empresas cotadas na NYSE (Bolsa de Valores de Nova Iorque) são duplamente avaliadas, pois também são cotadas na

Bolsa de Valores de São Paulo - BOVESPA e passam pelo teste da transparência nacional e estadunidense.

Como se pode ver, entre 2003 e 2005, as despesas oriundas das autuações do Fisco e da Previdência praticamente dobraram, aumentando em 9 bilhões de reais, sem falar nas baixas que muito provavelmente ocorreram. E aumentaram em todas as Empresas analisadas, demonstrando que não se trata de um caso isolado.

Outro detalhe importante: esse passivo só foi contabilizado porque houve Fiscalização, isto é, nenhum dos vários órgãos de controle das Empresas havia detectado tal possibilidade. Os pareceres de auditoria não têm ressalvas nesse sentido. Uma vez detectado por algum órgão de controle da Empresa, tal passivo deveria ser contabilizado. Mas isso atrairia a atenção dos Fiscos, diminuiria os dividendos, deporia contra a gestão etc. Os órgãos de controle deveriam, pelo menos, implantar políticas e mudanças de rumo e controle objetivando estancar imediatamente a sangria. A quase duplicação do passivo fiscal e previdenciário permite concluir, sem sombra de dúvida, que os controles das Empresas têm falhado pelo menos desde 2003, quando o saldo era de “apenas” R\$ 12,5 bilhões. Como ninguém adotou medidas saneadoras, o saldo aumentou para R\$ 21,5 bi.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste ponto da dissertação é necessário deixar bem claro que o referencial teórico referido é o contábil. E esse referencial é o baseado nas práticas contábeis adotadas no Brasil, em contraposição à Contabilidade Tributária.

Eis o conceito de Contabilidade Tributária, de acordo com Fabretti (2005, p. 29): “É o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípio e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada.”.

No momento em que se misturam normas contábeis e tributárias, deixa-se de acatar as práticas contábeis adotadas no Brasil, exceto, claro, nos momentos em que tais normas têm objetivos coincidentes. Essas coincidências nem sempre acontecem, pois, do contrário, não haveria necessidade da norma tributária: a Contabilidade já seria o suficiente, prescindindo de um reforço tributário-normativo. Fabretti (2005, p. 29) também se manifestou a esse respeito, em sua colocação: “Entretanto, a legislação tributária freqüentemente atropela os resultados econômicos para, por imposição legal, adaptá-los a suas exigências e dar-lhes outro valor (resultado fiscal), que nada tem a ver com o resultado contábil.”.

É importante lembrar que tais normas tributárias seguem o processo legislativo, mencionado no item 1.1 – Contextualização, desta Dissertação. E esse fato, como não poderia deixar de ser, é admitido pelo próprio Fabretti (2005, p. 29), quando declara que “[...] as exigências fiscais impostas por lei devem ser cumpridas, o que é feito mediante controles extracontábeis e puramente fiscais.”.

Apenas a título de contrastar opiniões quanto à influência do Fisco na Contabilidade, chama-se a atenção para o comentário de Iudícibus *et al* (2007, p. 15): “O caso da Secretaria da Receita Federal é todo especial: além de exemplos conhecidos, até que não muitos, de normas fora da prática contábil mais recomendada (...)”.

Assim, este capítulo 2 – Referencial Teórico versa sobre a Contabilidade enquanto ciência e, portanto, livre das influências legais tributárias, mas, sempre que possível, com uma visão previdenciária.

2.1 Brevíssimo histórico da divulgação contábil

Muito antigamente, como no caso das grandes navegações ou das antigas companhias de comércio, por exemplo, o objetivo da Contabilidade dizia respeito apenas ao dono do empreendimento. Assim, as “contabilidades” possuíam características totalmente pessoais, sendo, conseqüentemente, incomparáveis entre si. O fato também é que ninguém mais, a não ser o empreendedor, tinha interesse naquelas informações.

Entretanto, com a enorme sofisticação da economia que ocorreu com a Revolução Industrial, começando pela Inglaterra, os números dos empreendimentos passaram a ser do interesse de outras pessoas, além do dono do negócio.

Os negócios aumentaram muito de tamanho e complexidade, exigindo investimentos muito maiores, obrigando a cotização de inúmeros outros empreendedores: surge, com maior ênfase, a sociedade anônima e a figura do acionista minoritário.

Acontece que quase todos os empreendedores de uma S/A (sociedade anônima) são acionistas (os credores e os debenturistas não são), mas nela convivem (um termo melhor seria engalfinham-se) três protagonistas principais: a) o acionista controlador; b) o acionista minoritário (ou não-controlador) e c) o gestor (que pode ser acionista ou não).

Dos três, é o acionista controlador quem tem poder de determinar qual informação deve ser produzida, com que frequência etc. Os resultados da pesquisa de Ponte e Oliveira (2004, p. 19) “demonstram que as empresas brasileiras em geral ainda têm muito a evoluir no sentido da transparência e qualidade da divulgação das informações contábeis.”. Quando algo vai mal, muitas vezes os acionistas minoritários são os últimos a saber, como aconteceu nos últimos escândalos financeiros ocorridos nos Estados Unidos (caso Enron, por exemplo) e no Brasil (caso dos Banco Nacional e Econômico, por exemplo). É aqui que entram a SEC (Securities and Exchange Commission, nos EUA) e a CVM (Comissão de Valores Mobiliários, no Brasil): seus objetivos são tornar tais empresas (as S/A) mais e mais transparentes para os acionistas minoritários e principalmente para as pessoas que têm potencial para tornarem-se acionistas (o credor é uma espécie de investidor).

O gestor pode ser acionista ou não. O fato é que as grandes corporações (as imensas S/A) profissionalizaram suas administrações. E a administração desses gigantescos impérios, maiores do que países, é tão complexa que muitas vezes é incompreensível até mesmo para os acionistas (controladores ou minoritários). E esse é mais um motivo de luta interna: os acionistas, por uma questão de sobrevivência, são obrigados a partilhar o poder com terceiros.

Não se deve subestimar essa luta, muitas vezes fratricida, entre os controladores, os gestores e os minoritários. Os últimos escândalos nos EUA demonstram que nem lá a transparência é suficiente: muitas centenas de bilhões de dólares sumiram da noite pro dia, demonstrando o poder de fogo dos controladores e dos gestores.

O seguinte parágrafo redigido por Hendriksen et al (1999, p. 75/76) resume, com muita propriedade, os acontecimento do período:

A mudança mais importante no pensamento contábil fundamental [...] foi a mudança do objetivo da contabilidade, passando da apresentação de informações à administração e aos credores, para o fornecimento de informações financeiras aos investidores e acionistas. A pressão no sentido desta mudança de objetivo veio do setor financeiro e das bolsas de valores, e não dos contadores. O crescimento rápido das aplicações em ações de empresas, particularmente durante os primeiros anos seguintes à Primeira Guerra Mundial, gerou novas necessidades de informação contábil. O número médio de ações registradas na Bolsa de Valores de New York, em 1900, era cerca de 60 milhões, comparado a 180 milhões em 1917 e 1.212 milhões em 1930 [...].

2.2 Posição do Fisco no referencial teórico

Com o gigantesco desenvolvimento da economia, a Sociedade percebeu que as Empresas tinham lucros cada vez maiores. Todos os ramos da economia cresciam a olhos vistos. O próprio Brasil passou, ainda no século 20, de uma economia rural para industrial. A Sociedade, portanto, através de seus representantes legais, achou por bem que as Empresas também deveriam colaborar com os recursos necessários para administrar o bem comum. Esta mesma Sociedade, de onde nascem as Leis e as Empresas, através do processo legislativo, houve por bem tributar o lucro das Empresas. Para se ter uma idéia do quanto a ação do Fisco é recente, basta saber que o imposto sobre a renda surgiu, nos Estado Unidos, somente em 1913 (BEAMS, 1996, p. 7).

Como já foi dito, este Referencial é contábil, não fiscal. Porém, como esta é uma dissertação que trata de questões da fiscalização previdenciária, o correto posicionamento do Fisco é importante. Um ponto encontrado com frequência na doutrina contábil é que o Fisco tem o poder de exigir uma Contabilidade Fiscal, uma Contabilidade feita de acordo com os seus interesses, de acordo com suas necessidades. A posição do Fisco, para tais autores, é semelhante à posição dos credores: tanto o Estado quanto os Bancos são suficientemente fortes para impor condições, dentre elas a de serem bem informados. Esta crença é compartilhada por inúmeros autores, dos quais se citam Iudícibus *et al* em dois momentos (2007, páginas 5 e 29, respectivamente), como segue.

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação do imposto de renda.

[...] escolhemos como usuário preferencial o externo à entidade, constituído, basicamente, por: [...] emprestadores de recursos e credores em geral;

Quanto aos credores, os excertos acima são boa descrição. Ora na falta de informações adequadas, basta que o Banco não empreste. Se emprestou, é porque achou que valia a pena correr o risco e provavelmente exigiu garantias extracontábeis suficientes.

Quanto ao Fisco, também tem razão o Mestre Iudícibus. Acrescenta-se, apenas, que as limitações impostas à Contabilidade pelas normas tributárias ocorrem, majoritariamente, na apuração de alguns tributos e são extracontábeis, não influenciando na evidenciação contábil. O Fisco não pode ser culpado pelo costume profissional de se escolher o caminho mais fácil e mais barato, como, por exemplo, a adoção de suas alíquotas fiscais de depreciação em detrimento de cálculos científicos e caros de desgaste variável e real pelo uso.

Outro ponto relacionado ao Fisco diz respeito ao tamanho de sua ingerência na Contabilidade das Empresas. O Fisco não se resume ao imposto de renda. Ou à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Aliás, o tributo de maior arrecadação é o ICMS, que não é, nem de longe, o mais normatizado dos impostos. Ora, o ICMS não tem nenhuma norma contrária às práticas contábeis adotadas no Brasil. Vejam, no gráfico acima, algumas arrecadações do ano de 2005, extraídas em 27/02/2006 do sítio da SRFB, www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/estatisticas/ctb2005.pdf, onde fica clara a preponderância do ICMS. A Previdência Social, o FGTS e todos os demais Fiscos Estaduais e Municipais não exercem ingerência na divulgação das informações contábeis das Empresas.

2.3 Objetivos da Contabilidade

Esta dissertação parte do pressuposto de que a Contabilidade tem, como principal função, a obrigação de informar. Com o que concordam vários estudiosos, como segue:

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. (IUDÍCIBUS *et al*, 2007, p. 29).

Hendriksen e Van Breda (1.999, p. 107), referindo-se à divulgação financeira (mais ampla do que a contabilidade financeira), registram que:

O objetivo essencial da divulgação financeira é o fornecimento de informações para permitir que os investidores, particularmente aqueles desprovidos de autoridade para especificar a informação que desejam, sejam capazes de prever os fluxos de caixa da empresa.

Horngren *et al* (2004, p. 4) seguem na mesma direção, asseverando que:

O objetivo básico da informação contábil é ajudar alguém a tomar decisões. [...] Independentemente de quem está tomando a decisão, o entendimento da informação contábil propicia a tomada de uma decisão melhor e mais bem fundamentada.

Moscove *et al* (2002, p. 26 e 28 respectivamente), numa distinção entre Contabilidade Financeira (ou Contabilidade Geral) e Gerencial, afirmam que:

O principal objetivo da contabilidade financeira é fornecer informações relevantes para indivíduos e grupos externos a uma organização.

O componente contabilidade gerencial [...] tem como principal objetivo fornecer informações relevantes para os gerentes de uma companhia, que são partes internas.

A CVM, dentro do citado pressuposto, age de forma bastante firme no sentido de pô-lo em prática. Em seu Ofício-Circular CVM/SNC/SEP 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007, no item 1.2 - Evidenciação e os Objetivos da CVM, a Autarquia se posiciona nos seguintes termos: “O aperfeiçoamento da informação disponível ao investidor constitui uma das tarefas mais importantes deste órgão regulador e, para atingir esse objetivo, deve buscar atender às necessidades informacionais do usuário”.

2.4 Evidenciação da informação contábil

Evidenciar (ou divulgar) não é a mesma coisa que contabilizar. A contabilização de todos os fatos contábeis inerentes a uma determinada Empresa não implica na correta evidenciação de todos os fatos contábeis.

O objetivo de informar listado no item 2.3 acima está intimamente ligado ao Mercado de Capitais. Em resumo, a Contabilidade visa informar para que investidores e potenciais investidores comprem ações ou emprestem dinheiro. Banqueiros também são uma espécie de investidor. A História, desde a Revolução Industrial, deixa isso bem claro. As Demonstrações Contábeis facilitam decisões de investimento, de concessão de crédito e outras semelhantes.

Assim, como consequência lógica do parágrafo acima, as informações fiscais só são divulgadas, quando o são, se e somente se puderem influenciar nas decisões de investimento,

de concessão de crédito e outras decisões semelhantes. Na prática, só são divulgadas a fórceps de Fiscalização, conforme visto no item 1.7.1 – Controles internos das Empresas – Governança corporativa.

Outra razão importante para a dificuldade de o Fisco extrair informações das Demonstrações Contábeis é que estas, como são feitas para o investidor, objetivam dar uma noção geral da situação da Empresa. Isto é, a DRE é um resumo da confrontação entre receitas, custos e despesas, tendo como produto final o lucro líquido (ou prejuízo). Os componentes da DRE, Receita Bruta, Deduções, CMV/CPV/CSP (custo das mercadorias vendidas/custo dos produtos vendidos/custo dos serviços prestados), Despesas e Receitas Operacionais e não-Operacionais indicam, no geral, a saúde da Empresa.

Por outro lado, o Balanço Patrimonial - BP também permite visualizar como uma dada Empresa aplicou os recursos que lhe foram disponibilizados. A qualidade desta aplicação também é um bom indicador da saúde da Empresa.

Assim, em grandes números, com o apoio das demais Demonstrações Contábeis e das Notas Explicativas, é possível ao investidor ter uma boa noção do todo e até mesmo prever determinadas situações futuras. Desse modo, a Contabilidade apóia suas decisões. Mas ao Fisco não interessa o todo, mas, sim, uma parcela de todos esses dados, que, no caso da Previdência é a prestação de serviços. E as Demonstrações Contábeis não foram criadas para evidenciar uma única parcela e, muito menos, para evidenciar uma parcela de apenas um dos Fiscos (a Previdência). É como se à Previdência interessasse auditar um afluente do Rio Amazonas (o afluente representa as remunerações das pessoas físicas e jurídicas por serviços prestados) através de uma foto de satélite de toda a Amazônia (que representa as Demonstrações Contábeis). A foto não foi tirada com este objetivo, sendo necessários mais dados.

Que ninguém se iluda: nem mesmo o principal destinatário da informação contábil, o investidor (credor), toma decisões baseadas apenas na Contabilidade. Mesmo o investidor precisa, e tem feito uso, de informações extracontábeis, de dentro e de fora da Empresa, como gestão corporativa, quadro de colaboradores, política nacional e internacional, tendência da economia, demanda, comportamentos setoriais, concorrência etc.

Ora, se nem o principal destinatário pode contentar-se com a quantidade e a qualidade da informação contábil, muito menos pode o Fisco. Até mesmo no principal referencial contábil brasileiro, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, o Fisco, como não poderia deixar de ser, dado o objetivo do livro, é considerado usuário secundário (IUDÍCIBUS *et al*, 2007, p. 30).

Uma das soluções, encontradas e utilizadas pelo Fisco (e também pelos investidores), é o cruzamento de informações, isto é, o correlacionamento de diversos dados dos próprios Instrumentos de auditoria previdenciária, como se propõe nesta dissertação.

2.5 Análise tradicional das Demonstrações Contábeis – DC (ou Análise de Balanços)

2.5.1 Técnicas de análise tradicional

De acordo com Matarazzo (2003, p. 15), “A análise de Balanços objetiva extrair informações das Demonstrações Financeiras para a tomada de decisões.”. O problema, de certa forma já mencionado nas linhas anteriores desta dissertação, é que a Análise de Balanços tem como público alvo o investidor (que inclui o credor). Isso está implícito nas características do relatório de Análise de Balanços que o próprio Matarazzo (2003, p. 18) lista:

- Situação financeira;
- Situação econômica;
- Desempenho;
- Eficiência na utilização dos recursos;
- Pontos fortes e fracos;
- Tendências e perspectivas;
- Quadro evolutivo;
- Adequação das fontes às aplicações de recursos;
- Causas das alterações na situação financeira;
- Causas das alterações na rentabilidade;
- Evidências de erros da administração;
- Providências que deveriam ter sido tomadas e não foram e

- Avaliação de alternativas econômico-financeiras futuras.

Nitidamente, desempenho, eficiência, perspectivas, fontes e aplicações etc., são informações destinadas a investidores. Basicamente, as técnicas de análise de balanços utilizam índices, como, por exemplo, o clássico Lucro Líquido dividido pelo Patrimônio Líquido. Este é um índice de rentabilidade.

Para se determinar que o valor de um índice é bom ou ruim, há que compará-lo com o valor de outros índices obtidos pela mesma sistemática, isto é, índices com abrangências nacionais, regionais, setoriais, entre determinadas empresas etc.

E existem índices em grandes quantidades, muitos deles modismos, de qualidade duvidosa, outros redundantes e outros de representatividade complexa. Obter índices confiáveis e comparáveis e interpretá-los, para montar o quebra-cabeça, para obter a imagem do todo, é tarefa difícil, demandando amplo conhecimento de Contabilidade e negócios.

2.5.2 Limitações da análise tradicional

As informações produzidas por estas análises são importantes na medida em que proporcionam ao AFRFB um entendimento do negócio da Empresa. Conhecer o ramo de atuação das Empresas facilita muitíssimo a Ação Fiscal, já foi dito. Do contrário, o risco de auditoria aumenta exponencialmente.

Por outro lado, é possível (em teoria) que a Análise das DC demonstre baixa rentabilidade porque a Empresa paga salários muito acima da média de mercado. Então, cada caso é um caso, e informações são bem vindas na medida em que o custo de produzi-las seja inferior ao benefício que produzem. Nada deve ser descartado sem uma avaliação cuidadosa.

Feita a ressalva acima, as informações produzidas pela Análise Tradicional das DC, por si, como, por exemplo, a situação financeira ou o desempenho, são importantíssimas para o investidor. Nada acrescentam numa Ação Fiscal. Empresas de fraquíssimo desempenho, cujas ações são classificadas como “lixo” pelas agências de investimento, frequentemente são de grande interesse para a Previdência.

Como exemplo, pode-se citar a DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa, que, de acordo com Iudícibus *et al* (2007, p. 440), tem por objetivo permitir que investidores, credores e outros usuários avaliem:

- a) a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos positivos de caixa;
- b) a capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;
- c) a liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa;
- d) a taxa de conversão de lucro em caixa;
- e) a performance operacional de diferentes empresas, por eliminar os efeitos de distintos tratamentos contábeis para as mesmas transações e eventos;
- f) o grau de precisão das estimativas passadas de fluxos futuros de caixa;
- g) os efeitos sobre a posição financeira da empresa, das transações de investimento e de financiamento etc.

Com exceção do etc. mencionado acima, nenhum dos objetivos citados é útil para o Fisco. A capacidade de gerar fluxos positivos de caixa, ou de honrar compromissos, ou de pagar dividendos, retornar empréstimos não são informações fiscais.

Sua liquidez, solvência ou flexibilidade financeira, sua taxa de conversão de lucro em caixa, a performance operacional, o grau de precisão de estimativas passadas e os efeitos das transações não ajudam ao Fisco a decidir.

Mas isso não quer dizer, em absoluto, que a DFC não interesse ao Fisco. Não interessam os objetivos para os quais ela foi inicialmente criada e pelos quais ela é normalmente estudada. Seu público alvo está no mercado de capitais. Entretanto, a DFC serve, e muitíssimo bem, para aquilatar os valores dos investimentos realizados no imobilizado das Empresas. Esta informação, como se verá adiante, tem grande utilidade para a Previdência.

Importante, neste momento, é entender, com o exemplo da DFC, a dicotomia Mercado de Capitais X Fisco: a Contabilidade serve ao Fisco enquanto usuário abaixo de secundário. A Previdência é uma usuária da Contabilidade, mas esta, definitivamente, não é feita para aquela; sua utilidade previdenciária é meramente acidental e residual, ainda que valiosa.

2.6 Fluxo interno da mão-de-obra - MO nos Instrumentos de Auditoria-fiscal Previdenciária

O raciocínio adotado neste item é que o fluxo de MO é intenso nos Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária. Outro ponto é que a análise da MO em algumas partes dos Instrumentos é muito mais fácil de aplicar do que noutras, havendo inclusive algumas redundâncias. Mas, como as Ações Fiscais trilham caminhos que costumam surpreender, busca-se MO mesmo em lugares menos propensos a revelá-la, como no caso do BP, ainda que não se tenha a pretensão de esgotar o assunto. Nunca se sabe, por exemplo, quando será necessário aferir indiretamente (arbitrar) a remuneração.

2.6.1 Balanço patrimonial - BP

O Balanço Patrimonial provê informações, na forma de saldos, sobre: i) a natureza e o montante dos investimentos realizados pela Empresa; ii) as obrigações que assumiu ao longo de suas operações e iii) o patrimônio líquido dos sócios, que é a diferença entre os dois primeiros itens. A Contabilidade, é bom dizer, é feita basicamente a custo histórico ou custo de aquisição (alguns itens são avaliados a valor de mercado, outros são reavaliados etc.).

O BP, como outras Demonstrações Contábeis, é altamente sintetizado, isto é, há agrupamento de itens de natureza semelhante. Na verdade, não tão semelhantes assim. Não há solução para isso, nem em termos fiscais nem em termos de análise para investimento. Um balancete de Empresa abre conta por conta, mas o próprio plano de contas contém certo grau de sintetização e sua nomenclatura, a não ser para os iniciados, normalmente deixa a desejar.

Até mesmo o saldo da conta Contribuições Previdenciárias a Pagar é pode ser muito difícil de encontrar. Na grande maioria das Empresas, estará sintetizado num grupo chamado “Outras Obrigações” ou “Impostos, Taxas e Contribuições”.

Em geral, há MO ativada nos Balanços das Empresas. Difícil é localizá-la e quantificá-la. Toda remuneração por serviços prestados segue o seguinte esquema:

O adiantamento é um pagamento antecipado e capitalizado. O passivo é pago no futuro. A capitalização é o caso, por exemplo, da imobilização de serviços prestados na construção civil. A construção de uma fábrica é capitalizada, isto é, é ativada pois o gasto com a fábrica será apropriado como custo ao longo do tempo através da depreciação. Se fosse a construção da sede da Empresa, este gasto seria apropriado como despesa operacional, ao longo do tempo. Também é o caso dos estoques, que se transformam em despesa na medida de sua venda (o custo dos estoques vira despesa quando de sua utilização).

Este esquema foi posto aqui, apesar de parecer óbvio, para chamar a atenção para o fato de que o lançamento contábil mais constante e direto do serviço prestado é o pagamento. Um agrupamento de interesse para a Previdência é o Disponibilidades. Caixa e Bancos registram todos os pagamentos efetuados pelas Empresas, cujas análises por amostragem costumam surpreender.

Nas grandes Empresas, é comum que os pagamentos sejam antecipados por lançamentos em passivos. As folhas de pagamento, por exemplo, são normalmente pagas no mês seguinte. Mas não é só por causa do regime de competência que as Empresas provisionam os pagamentos. Isso também é feito por uma questão de segurança e controle. Então, o passivo do BP também é boa fonte de informações.

É o passivo circulante que normalmente interessa ao Fisco Previdenciário porque os salários, os honorários, as comissões, as gratificações, os encargos previdenciários etc., são pagos em até 1 ano de seu provisionamento. No exigível a longo prazo os lançamentos não costumam ser tributáveis, tais como os de previdência complementar.

A seguir, são feitos alguns comentários sobre as contas estoques e imobilizado em virtude de representarem as mais volumosas capitalizações de MO, tanto própria quanto terceirizada.

2.6.1.1 Estoques

Nesta dissertação não se entra no mérito dos conceitos de PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair), custo médio, custo médio ponderado, UEPS (último a entrar, primeiro a sair) etc. Um bom livro de Contabilidade pode suprir esta lacuna, se necessário.

Nas Prestadoras de Serviços, como nas Construtoras que estocam suas unidades imobiliárias, grande quantidade de MO transita pelos estoques (Ver item 2.6.2.3.1 CSP na Atividade Imobiliária). Não se pode esquecer que determinadas Prestadoras de Serviços trabalham por comissão, sendo o estoque, se for o caso de estocar, de responsabilidade do comprador do serviço. É o caso de Construtoras contratadas para realizar obras de terceiros e é o caso de Estaleiros. Estes não estocam navios, mas os Armadores, sim. Sendo possível, o instituto da solidariedade deve ser utilizado.

Nas indústrias, grandes quantidades de MO também transitam pelos Estoques. Os valores da MO desses estoques costumam ser superiores aos valores da MO alocada como despesa operacional na DRE.

Mas o cerne deste item 2.6.1.1 é a MO que transita, que passa pelos estoques. Nenhum empresário quer que esta MO fique indefinidamente estocada. Quanto menos tempo, melhor. Porque o objetivo é vender o estoque, cuja MO irá para resultado, mais especificamente, sairá do ativo “Estoque” para “Custo do Produto Vendido – CPV”.

Grosso modo, guardadas as variações normais inerentes a todo tipo de negócio (a sazonalidade é uma delas), o estoque estaria com 1/12 da MO, supondo produção num mês e venda no seguinte (na verdade, a indústria & comércio é um processo contínuo de fabricação, estocagem e venda). Quer-se dizer com isso que a análise da MO estocada é representativa do todo, permitindo, por isso, uma boa visão do que acontece durante o ano.

Ainda que a MO tenha sido estocada, o fato gerador previdenciário já ocorreu. É necessário atentar para o detalhe de que a DRE apresenta 12 meses de custo com MO mas estes 12 meses não necessariamente coincidem com os fatos geradores previdenciários. Assim, a DRE de

19X1 poderá ter MO de 19X0; e parte da MO de 19X1 poderá se tornar custo somente em 19X2. Para a Previdência, toda a MO de 19X1 é tributável, independentemente de estar estocada ou não.

Como ficará claro no item 3.2, a DIPJ tem uma ótima solução para quantificar a MO alocada aos estoques e ao resultado.

2.6.1.2 Imobilizado, intangível e diferido

Para entender o BP com olhos previdenciários, é necessário ter em mente o fluxo da MO. O BP é uma representação estática da Empresa; seu poder informativo cresce caso seja associado ao fluxo da MO.

O fato é que o imobilizado é um repositório de MO em larga escala. As indústrias têm suas fábricas, suas máquinas. As produtoras e distribuidoras de energia têm suas usinas e suas redes de distribuição. As empresas de telecomunicações fixas levam seus cabos aéreos e subterrâneos aos seus clientes. “O tipo de negócio define se a empresa vai manter alto ou baixo volume de custos fixos estruturais.”, já disse Guerreiro (2006, p. 70). E os tipos de negócios são inúmeros.

Já no intangível são encontradas aplicações de MO utilizada na criação ou aquisição de marcas e patentes, pesquisa e desenvolvimento, direitos autorais, dentre outras.

Por outro lado, no diferido é alocada, dentre outros valores como despesas financeiras, a MO de projetos pré-operacionais, isto é, de projetos que ainda não entraram em operação. É o caso de estudos, projetos, organização, administração etc.

E todo imobilizado, intangível e diferido, para serem instalados/construídos/constituídos, precisam de MO. Como são grandes Empresas, trata-se também de muita MO. Porém, também há inúmeras formas para se adquirir imobilizado/intangível/diferido. É possível fazê-los com MO própria ou terceirizada ou comprá-los. Essa MO, tanto no caso de compra quanto no de construção/constituição, fica estocada nos ativos da Empresa. A sua alocação ao

resultado, junto com os materiais usados em sua construção, se dá através dos encargos de depreciação e amortização.

É impossível saber o quanto de MO está sendo alocada ao resultado através desses encargos; e nem interessa à Previdência. Não interessa porque a MO deve ser tributada ao longo da constituição do imobilizado e do diferido, nunca ao longo de seu uso ou desgaste.

Por outro lado, nenhum dos Instrumentos de auditoria previdenciária permite identificar a MO ativada. Identificá-la só é possível através da Contabilidade e dos documentos que a suportam, como notas fiscais, recibos, contratos, planilhas, orçamentos, propostas e contrapropostas, anexos, folhas de pagamento etc. Esse é um limitador, pois esta dissertação trata dos Instrumentos, não da Contabilidade propriamente dita.

Mesmo assim, as Empresas costumam falhar na contabilização de grandes contratos de construção e de constituição de projetos com relevante fase pré-operacional. A terceirização é um dos responsáveis pelas dificuldades encontradas pelo Contador quando da evidenciação da MO. As grandes obras (e as nem tão grandes assim, como prédios residenciais) são fortemente quarteirizadas. Resumindo, nem a Contabilidade costuma ser capaz de informar ao AFRFB a MO utilizada na construção/constituição.

Entretanto, muitas vezes, como já foi dito, os grandes números são mais interessantes do que o detalhe. Esta dissertação trata da identificação clara do montante de adições e baixas ocorridas no imobilizado, no intangível e no diferido da Empresa. Como são analisados Instrumentos de auditoria, não se sabe de antemão o que será encontrado. Pode-se encontrar uma construção/constituição ou uma compra. Uma vez identificadas as adições e baixas, o AFRFB pode decidir o que fazer: buscar a MO, aprofundando a análise contábil ou arbitrando-a ou, se for o caso de compra, sugerir a Fiscalização na Empresa que centraliza a Contabilidade da obra/projeto.

2.6.2 Demonstração do resultado do exercício – DRE

Para melhor entendermos uma DRE, necessário se faz lembrar a clássica divisão das empresas em Comércio, Indústria e Serviços e suas combinações econômicas possíveis. Outro ponto é

que foram reservados os termos produto para a indústria, mercadoria para o comércio e o termo serviço, claro, para as prestadoras de serviços.

A DRE padece do mesmo mal da extrema sintetização que sofre o BP. Pela art. 187 da Lei 6.404, esta Demonstração deve ser apresentada da seguinte forma:

- (+) Receita Bruta de Vendas e Serviços
- (-) Deduções da Receita Bruta
- (=) Receita Líquida de Vendas e Serviços
- (-) Custo das Mercadorias, dos Produtos, dos Serviços Vendidos
- (=) Lucro Bruto
- (-) Despesas com Vendas
- (-) Despesas Financeiras líquidas de Receitas Financeiras
- (-) Despesas Administrativas
- (+) Outras Receitas Operacionais
- (=) Resultado Operacional
- (+) Receitas Não-Operacionais
- (-) Despesas Não-Operacionais
- (=) Resultado Antes do IR (imposto de renda) e da CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido)
- (-) Despesa com Provisão para IR e CSLL
- (-) Participações de Debêntures
- (-) Participações de Empregados
- (-) Participações de Administradores
- (-) Participações de Partes Beneficiárias
- (+) Reversão dos Juros sobre o Capital Próprio
- (=) Lucro ou Prejuízo Líquido

A seguir, são comentados os principais agrupamentos da DRE que devem ser analisados em busca das Contribuições Previdenciárias.

2.6.2.1 Custo das mercadorias vendidas - CMV

Esta linha aparece quando se trata de comércio e não costuma ser do interesse da Previdência pois não registra MO. No Comércio não há manipulação de produtos, não há prestação de serviços, razão pela qual só entra o custo da mercadoria. A comissão de vendas, sempre presente nas Empresas, será tratada no item 2.6.2.4 – Despesas com Vendas abaixo.

Foi dito “não costuma ser do interesse” no parágrafo acima porque cada caso é um caso. Algumas Empresas (Supermercados, por exemplo) às vezes alocam o valor da armazenagem de suas mercadorias nos estoques, ainda que esse seja um assunto polêmico. Martins (2003, p. 117) tem a seguinte opinião a respeito de armazenagem:

[A empresa comercial], ao incorrer em gastos com armazenagem de mercadorias destinadas à venda, não os trata como ativos, e sim como despesas. E a indústria, ao estocar matéria-prima, não considera os gastos com armazenagem como despesas, e sim como acréscimo ao valor dos itens estocados. A diferença reside no fato de a empresa comercial precisar realmente estocar sua mercadoria durante um certo tempo para depois vendê-la, mas, ao colocá-la em seus mostruários, instalações ou depósitos, já a tem em condições de negociação. Só não a vende imediatamente em virtude de sua normal rotação de estoques, nascida principalmente em função da demanda de seus clientes, enquanto na indústria a armazenagem é uma fase do próprio processo completo de produção. E tudo o que diz respeito à produção é Custo.

Assim, no Comércio, a armazenagem é considerada despesa operacional. Já na Indústria, a armazenagem é custo do produto até que este esteja completo; a partir daí, a armazenagem também é despesa operacional. A SRFB adota, na DIPJ, o tratamento preconizado por Martins.

2.6.2.2 Custo dos produtos vendidos – CPV

Toda MO utilizada na fabricação ou montagem de produtos tem que ser agrupada em CPV. Mas, antes de ser alocada nesta linha da DRE, o CPV foi capitalizado, isto é, foi ativado em estoque.

O Custeio por Absorção, obrigatório no Brasil tanto pelas práticas contábeis adotadas no País como pelas normas tributárias, é complexo e causa muita confusão em termos previdenciários. Isso porque a SRFB tributa a renda, que por sua vez é medida através do Custeio por Absorção. A Previdência busca a prestação de serviços remunerados, que ocorre em momentos diferentes da apuração do resultado (renda ou lucro) apurado pelo Custeio por Absorção. Na figura acima, a PS tem interesse na coluna da esquerda, momento da ocorrência do fato gerador “remuneração”. Para o IR, o fato gerador ocorre na DRE.

Por outro lado, a MO que remanescer nos mesmos estoques mencionados anteriormente deve ser alcançada pela Previdência no mesmo exercício em que operou, ainda que só surta efeitos para o IR no exercício seguinte.

A clássica fórmula contábil $CPV = Ei + C - Ef$ ajuda indiretamente a encontrar a MO dentro do CPV. Normalmente as Empresas não detalham o CPV nas suas NE (notas explicativas). Como já foi dito, a DIPJ tem a solução para esse problema, que será vista no item 3.2.

2.6.2.3 Custo dos serviços prestados – CSP

Em algumas Prestadoras de Serviços, o CSP nem passa por estoque, sendo alocado diretamente no resultado. Isso facilita enormemente o trabalho da Previdência. Neste caso, o CSP fica mais parecido com o CMV. É o caso das Empresas que constroem casas e apartamentos para terceiros. A Construtora recebe uma comissão (ou outra forma de remuneração estipulada entre as partes) pela obra. Notem que a obra realizada por essa Construtora não é estocada em seu ativo circulante; a obra fará parte do ativo do Contratante, se pessoa jurídica. As despesas com prestação de serviços pagas pela Construtora são custos de seus serviços prestados mas não passam pelo estágio de estoque. O AFRFB deve ter o cuidado para não confundir o “Contas a Receber” desta Construtora com a capitalização do CPV.

Entretanto, algumas Prestadoras de Serviços também estocam o CSP. É o caso das Empresas que constroem e vendem casas e apartamentos e similares. Neste caso, o CSP fica mais parecido com o CPV, ainda que a atividade imobiliária tenha suas muitas especificidades.

2.6.2.3.1 CSP na atividade imobiliária

Neste item 2.6.2.3.1, não são tratadas as comissões de vendas que normalmente são pagas e devidas ao vendedor de acordo com os prazos de recebimento da venda. Comissões são tratadas no item 2.6.2.4 – Despesas com Vendas e são despesas operacionais.

A Contabilidade das atividades imobiliárias é complexa. Uma Empresa desse ramo vende imóveis antes mesmo de começar a construí-los; vende-os durante a construção; e vende-os depois de construídos. E para complicar ainda mais, as vendas podem ser à vista ou a prazo.

A atividade imobiliária apropria resultados por duas formas: uma aplicada até 31/12/2003 e que tem reflexos contábeis até hoje, quando se utilizava a IN (instrução normativa) SRF 84/79. Como se trata de uma forma em extinção, este item focaliza na Resolução Conselho Federal de Contabilidade - CFC 963/03, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 10.5 – Entidades Imobiliárias e que baliza a contabilização das atividades imobiliárias de 01/01/2004 até hoje.

Alguns conceitos básicos nos quais se baseia a atual forma de contabilização são:

- a) Custo incorrido: é o valor já aplicado na obra, isto é, é o valor que representa o progresso físico da obra.
- b) Custo orçado: é o planejamento em moeda do custo total da obra.
- c) Caso não haja venda, os custos incorridos são simplesmente estocados em “obras em andamento” e depois transferidos para “obras prontas”, quando for o caso.
- d) Só há a figura de “obras prontas” em caso de obras ainda não vendidas. Isso porque no momento da venda, os estoques de obras, tanto em andamento quanto prontas, devem ser transferidos para resultado.
- e) A Empresa só pode contabilizar direitos a receber na mesma proporção do que tiver construído. Se receber proporcionalmente mais do que construiu, deve contabilizar um passivo naquilo que recebeu a mais do que construiu.

Se houver venda, a receita é reconhecida de acordo com o progresso físico da obra até a data da venda e é reconhecida na mesma proporção da relação custo incorrido/custo orçado. Assim, se os custos incorridos atingiram 23% dos custos orçados, então 23% da receita de venda devem ser reconhecidos, desde que tenha havido venda. Posteriormente, à medida da evolução do progresso físico, a relação custo incorrido/custo orçado aumenta, levando ao reconhecimento de receita complementar.

No caso de venda de obra concluída, como os custos incorridos da obra estavam 100% estocados (a proporção custo incorrido / custo orçado = 1), basta transferi-los para resultado, junto com 100% da receita de venda, apurando assim, o resultado com a obra. Para o AFRFB, esta conta de estoque deve ser analisada em busca de MO. Este estoque pode ter valores de mais de um exercício e será transferido para resultado. É mais fácil analisar este valor ainda

no ativo do que na DRE, pois no ativo é possível analisar ao longo do tempo enquanto que na DRE o lançamento se refere unicamente ao momento do reconhecimento.

<u>Lançamentos</u>	
Custo dos imóveis vendidos	
a Obra prontas	96.000
Disponível ou recebível	
a Receita com venda de imóvel	144.000
<u>Demonstração do Resultado</u>	
Receita com venda de imóvel	144.000
Custo dos imóveis vendidos	96.000
Lucro bruto	48.000

figura 1

Apresentam-se, a seguir, alguns exemplos de contabilização de venda de imóveis de modo que o AFRFB possa se familiarizar com o fluxo da MO. Suponhamos a venda de imóvel concluído por \$ 144.000, cujos custos incorridos sejam de \$ 96.000. A Contabilização pode ser vista na figura 1 acima.

No caso de venda de obra não concluída, a apuração do resultado se complica assim como a análise feita pelo AFRFB. Suponhamos a venda do imóvel acima, com a diferença de que ele nem começou a ser construído, tendo como proporção custo incorrido/custo orçado = zero / 100% = zero. A Empresa vendedora deve escolher o passivo circulante ou exigível a longo prazo para a contabilização, conforme figura 2.

<u>Lançamentos</u>	
Disponível ou recebível	
a Passivo adequado	144.000
Não há DRE neste caso	

figura 2

Suponhamos a mesma venda acima, de imóvel cuja proporção custos incorridos/custos orçados seja, como também já determinado acima, 23%. A receita será reconhecida em 23%, independentemente do recebimento, desde que haja venda. A venda pode ser à vista ou a prazo. A contabilização da receita não é importante para o AFRFB, mas se a Empresa tiver

recebido, digamos, 18% em dinheiro, ela deverá reconhecer um ativo (Clientes) de $23 - 18 = 5\%$ (figura 3). Caso tenha recebido 29% em dinheiro, ela deverá reconhecer um passivo (Adiantamento de Clientes) de $29 - 23 = 6\%$ (figura 4).

<u>Lançamentos</u>		
Disponível	25.920	
Clientes	7.200	
Custo dos imóveis vendidos	22.080	
a Obras em andamento		22.080
a Receita com venda de imóvel		33.120
	55.200	55.200
 <u>Demonstração do Resultado</u>		
Receita com venda de imóvel	33.120	
Custo dos imóveis vendidos	22.080	
Lucro bruto	11.040	

figura 3

Notem que nestes casos a Empresa contabilizou de acordo com o progresso físico da obra. Ela já está com 23% da obra pronta e por isso tem “direito” de receber 23%. Notem que o resultado no momento da venda não se altera em função do recebimento.

<u>Lançamentos</u>		
Disponível	41.760	
Custo dos imóveis vendidos	22.080	
a Obras em andamento		22.080
a Adiantamentos de clientes		8.640
a Receita com venda de imóvel		33.120
	63.840	63.840
 <u>Demonstração do Resultado</u>		
Receita com venda de imóvel	33.120	
Custo dos imóveis vendidos	22.080	
Lucro bruto	11.040	

figura 4

Supondo a mesma proporção custos incorridos / custos orçados = 23% e que a Empresa tenha recebido 100% do preço de venda, a Empresa deverá contabilizar um passivo (Adiantamento de Clientes) de 77% do preço de venda (figura 5).

<u>Lançamentos</u>		
Disponível	144.000	
Custo dos imóveis vendidos	22.080	
a Obras em andamento		22.080
a Adiantamentos de clientes		110.880
a Receita com venda de imóvel		33.120
	<u>166.080</u>	<u>166.080</u>
 <u>Demonstração do Resultado</u>		
Receita com venda de imóvel	33.120	
Custo dos imóveis vendidos	22.080	
Lucro bruto	<u>11.040</u>	

figura 5

Mas o que interessa para o AFRFB é o custo da obra, onde são alocadas as remunerações dos serviços. No caso de venda de obra que nem começou, nada chama a atenção do Auditor Fiscal.

No caso de venda de obra 100% concluída, seus custos estavam estocados. Então, o AFRFB deve buscar a remuneração desta obra não na conta de “obras prontas”, mas, sim, na conta de “obras em andamento”, porque na primeira conta só há o lançamento da transferência; é na segunda que se enxerga a obra propriamente dita.

O caso de venda de obra parcialmente acabada complica bastante. Isso porque somente parte da obra estava estocada e é transferida para resultado. Sobre esta parte da obra, o AFRFB deve analisar a conta de “obras em andamento”. Mas ainda falta o restante da obra, que será reconhecida de acordo com o seu progresso físico. Suponhamos, então, que, na mesma venda anterior da figura 3, o progresso físico da obra tenha evoluído, num exercício, de 23% para 47% e que o recebimento da Empresa não tenha se modificado.

Então a Empresa incorre em mais custos de $23 - 47 = 24\%$ sobre $\$ 96.000 = \$ 23.040$ e os contabiliza em obras em andamento, pagando por eles à vista ou financiando-os. É imprescindível que a Empresa sempre faça os custos passarem por “obras em andamento”, mas o AFRFB deva ficar atento a isso.

De qualquer forma, desta vez aparece uma DRE com custos de imóveis gerados no próprio exercício. O problema da DRE é que nessa Demonstração são representados custos gerados

neste exercício (\$ 23.040) e também de exercícios anteriores, caso a Empresa também tenha vendido imóveis prontos em exercícios passados. Por isso, é mais vantajoso para o AFRFB buscar a remuneração nas contas de “obras em andamento”.

<u> Lançamentos pela construção </u>			
Obras em andamento			
a Disponível ou passivo apropriado	23.040		
Custo dos imóveis vendidos	23.040		
Clientes	34.560		
a Obras em andamento		23.040	
a Receita com venda de imóvel		34.560	
	57.600	57.600	
<u> Demonstração do Resultado </u>			
Receita com venda de imóvel	34.560		
Custo dos imóveis vendidos	23.040		
Lucro bruto		11.520	

figura 6

A Brascan, em sua DFP de 2006, faz um relato bastante ilustrativo da complexidade do reconhecimento das receitas de venda na atividade imobiliária, e conseqüentemente dos custos, que reproduzimos a seguir, numa demonstração de que a DRE não é a melhor fonte de informações nestes casos:

Para as vendas de unidades concluídas, o lucro é reconhecido integralmente quando o imóvel é vendido, desde que: (a) o lucro possa ser determinado, ou seja, a efetivação do recebimento do preço de venda seja razoavelmente garantida ou o valor a ser cobrado possa ser estimado; e (b) o ciclo de venda esteja praticamente completo, ou seja, a Sociedade não seja obrigada a conduzir atividades significativas após a venda para obter o lucro. A razoabilidade do recebimento do preço de venda é demonstrada pelo compromisso dos clientes com o pagamento, que, por sua vez, é apoiado pelo substancial investimento inicial e contínuo.

Para as vendas de unidades em construção, o lucro é reconhecido pelo método de porcentagem na venda de unidades individuais, quando: (i) o desenvolvimento do projeto está superior a um estágio preliminar; (ii) o cliente está comprometido, na medida em que não puder exigir um reembolso, salvo em caso de não-entrega da unidade; (iii) unidades suficientes já tenham sido

vendidas para garantir que todo o projeto seja viável; (iv) os preços das vendas podem ser cobrados; e (v) os custos e os resultados totais das vendas podem ser razoavelmente estimados.

2.6.2.4 Despesas com vendas

Nas grandes Empresas comerciais e industriais, cujos colaboradores (empregados, autônomos ou pessoas jurídicas) precisem realizar um esforço individual de vendas, este agrupamento costuma ter valores relevantes, mesmo quando se utilizam outras Empresas como veículos de venda.

Este item 2.6.2.4 versa especificamente sobre comissões. Então, este incentivo não é comum em empresas de auto-serviço, como supermercados e lojas de departamentos. Na verdade, nesta e noutras empresas, há incentivos à venda não diretamente vinculados ao esforço de venda como prêmios, gratificações, PLR (participação nos lucros e resultados) etc. Também não estamos falando das Seguradoras, tratadas no item 5.1.4 – Seguradoras na Ficha 4C.

Como já foi dito, normalmente as vendas são feitas por empresas, muitas vezes do próprio grupo empresarial. Uma forma bem mais sofisticada, comum nos grandes grupos, é que a Empresa de vendas é a própria holding do grupo. Isto é, a Empresa de vendas é que detém o controle acionário da fábrica. Mesmo dentro da Empresa de venda (holding) há quarteirização das vendas, tornando a Auditoria-fiscal previdenciária ainda mais complexa.

Assim, no planejamento da ação fiscal, há que se determinar o objetivo: fiscalizar a força de produção da fábrica ou a força de vendas. Esta costuma ser bem menor do que aquela quando se lida com indústria. Não se pode esquecer que muitas vezes as Demonstrações Contábeis encontradas na CVM, se consolidadas, englobam tanto a holding quanto a fábrica. Mas a DIPJ é pela raiz do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ: uma declaração para a fábrica e outra para a holding.

2.6.2.5 Despesas administrativas

Toda MO que não está envolvida diretamente com a produção de produtos ou serviços (no caso de indústrias e prestadoras) e nem diretamente envolvida com as vendas, deve ser alocada neste agrupamento. Não costuma representar os valores mais relevantes mas grande parte da cúpula administrativa é reportada nele. É o caso da Diretoria, dos Conselhos, dos Comitês etc. Se o Dirigente (Administrador ou Gestor) estiver ligado à produção, sua remuneração deve ser informada como custo.

2.6.2.6 Receitas e despesas não-operacionais

O interesse da Previdência nesses resultados está ligado ao imobilizado, sendo mais uma fonte de informação necessária, mas não suficiente, para inferir os valores das adições e baixas e, se necessário, adotar o procedimento de aferição indireta.

A DOAR (demonstração das origens de aplicações de recursos) e a DFC possuem mecanismos que, correlacionados com os valores deste item 2.6.2.6, produzem melhores informações.

2.6.2.7 Participações – PLR – de Empregados e Administradores (Gestores ou Dirigentes)

A participação dos Administradores é menos comentada do que a dos empregados, mas é a mais encontrada, ainda que sob nomes diferentes, tais como gratificações, prêmio, plano de opções de ações etc. Para facilitar o entendimento do todo, neste item comentários sobre a PLR envolvendo conjuntamente as legislações previdenciária, fiscal e societária são feitos.

Somente a participação nos lucros e resultados paga a empregados na forma da Lei 10.101 de 19/12/2000 não é alcançada pela Previdência. Por esta Lei, a PLR é uma despesa e é dedutível no IR.

Já a PLR com base na Lei 6.404/76, que também é uma despesa, mas não dedutível para efeitos de IR, quando paga tanto a empregados e quanto a não-empregados, é fato gerador de contribuições previdenciárias. Note-se que a PLR paga a empregados só é dedutível se estiver

de acordo com a Lei 101.101/2000. Isso fica claro nos comandos de preenchimento da DIPJ, como segue (grifos nossos):

Linha 06A/48 - Participações de Empregados

Indicar as participações atribuídas a empregados segundo disposição legal, estatutária, contratual ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios.

Para efeito de apuração do lucro real, somente são dedutíveis as participações atribuídas indiscriminadamente a todos os empregados que se encontrem na mesma situação de emprego, e desde que atendidos os demais requisitos legais definidos na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Linha 06A/49 - Participações de Administradores e Partes Beneficiárias

Indicar quaisquer participações nos lucros atribuídas a administradores, sócio, titular de empresa individual e a portadores de partes beneficiárias, durante o período de apuração. O valor indicado nesta linha, por não ser dedutível para efeitos do imposto de renda, deve ser incluído na Linha 09A/14.

Como a 10.101 é uma Lei específica para pagamento de PLR a empregados, dedutível para o IR e não alcançável pela PS, as Empresas pagam a PLR aos seus Administradores não-empregados pela Lei 6.404, mas devem sujeitar tais valores à PS. O AFRFB deve ficar atento a isso. A Lei 6.404/76 obriga a que as S/A determinem em assembléia a remuneração e a participação (se houver) de seus gestores. É o teor do art. 152, como segue (grifo nosso):

Art.152 da Lei 6.404 - A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei 9.457/97)

§ 1º - O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º - Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Se for a assembléia que determina a remuneração, tal deve estar obrigatoriamente registrado em ata que deve ser fornecida pela Empresa. E mais: o estatuto da Empresa deve conter informações sobre as participações dos Gestores sendo que o limite máximo já está determinado pelo artigo da Lei citado acima.

Independentemente do limite máximo, toda a participação é alcançável pela Previdência, pois o art. 72 da IN SRP 3 de 14/12/2005 manda seguir Lei específica, que por sua vez só tratou de empregados (grifo nosso).

Art. 72. Não integram a base de cálculo para incidência de contribuições: (...)

XI - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

O RIR (Regulamento do Imposto de Renda) considera que as participações dos administradores não são dedutíveis para efeito de IR, deixando isso claro em seu art. 463, como segue:

Art. 463. Serão adicionadas ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).

A Lei 6.404/76 determina em seu art. 187 que as participações dos administradores devem ser discriminadas na DRE, o que facilita sua localização.

Art.187 - A demonstração do resultado do exercício discriminará: (...)

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

A CVM, em seu Ofício Circular 1/2007, determina que a PLR que não for estritamente baseada na Lei 6.404/76, deve ser alocada como custo ou despesa operacional. As Empresas abertas têm acatado tal determinação, pois normalmente a pagam baseado na Lei 10.101/2000 misturada com a da Lei 6.404/1976. Isso causa grande prejuízo à informação. Aliás, até mesmo a alocação nos moldes preconizados pela CVM deturpa o resultado, pois as Empresas, não sabendo de antemão o montante que pagarão como PLR, não têm como alocar adequadamente a PLR como custo ou despesa operacional.

2.6.2.8 Décimo-terceiro salário (13º salário)

A forma de contabilização do 13º salário causa enormes dificuldades para o AFRFB. O salário é tributado na mesma competência em que é contabilizado, isto é, mensalmente. Já o 13º só é tributado em Dezembro ou nas demissões, embora sua contabilização também seja por competência, isto é, mensal.

As Empresas, por seguirem as práticas contábeis adotadas no Brasil, são obrigadas a contabilizar todas as suas obrigações. E a cada mês, 1/12 do 13º salário torna-se devido e, portanto, é contabilizado numa conta do passivo circulante da Empresa, junto com os encargos sociais inerentes. Então, em 31 de Janeiro, a Empresa já deve ter em sua Contabilidade a conta 13º Salário a Pagar, que tem como contrapartida uma conta de Despesa com 13º salário.

Ao chegar ao final do ano, só falta à Empresa contabilizar o 13º salário do mês de Dezembro. Assim, a Empresa terá 12 meses completos de 13º salário em sua DRE e uma obrigação também de 12 meses contabilizada. Apesar de ter tido despesa ou custo com 13º salário em todos os meses, a Empresa só o tributa em Dezembro.

Outra dificuldade é que nem no Balanço e nem na DRE, devido ao altíssimo grau de sintetização, aparecem isoladamente as contas que receberam os valores do 13º salário; sempre aparecem englobadas em contas genéricas como “remuneração” ou “pessoal”.

Isso traz para o AFRFB um complicador: em Dezembro lhe é apresentada a folha de pagamento de 13º salário com valores totais, referentes ao ano completo, mas em Dezembro só há despesas de 1/12 desta folha (aproximadamente). E mais: algumas demissões, em que são pagos 13º salário, nem aparecem nesta folha porque tais valores muitas vezes são pagos no Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho. Não deveria ser assim, pois todo valor, direta ou indiretamente pagos aos empregados, deve constar em folha.

Mesmo nas demissões ocorridas em meses intermediários, como por exemplo, Março, o 13º desses demitidos já estará totalmente contabilizado até Fevereiro, faltando apenas o 13º referente aos últimos dias trabalhados e ao aviso prévio. Mas, no caso de 13º, interessam as

tendências, isto é, grandes números, razão pela qual não há necessidade de mais comentários sobre o 13º salário nas demissões e admissões.

2.6.2.9 Férias

As dificuldades impostas pelas férias são semelhantes às impostas pelo 13º salário, com o agravante de que, para as férias, não há um prazo limite como Dezembro o é para o 13º. Mês a mês as Empresas devem contabilizar seu passivo nesta rubrica junto com os encargos sociais inerentes.

2.6.3 Demonstração das origens e aplicações de recursos – DOAR

A DOAR é obrigatória para as Sociedades Anônimas (Lei 6.404, arts. 176 – com algumas exceções para as S/A fechadas – e 188) e objetiva evidenciar a variação do “Capital Circulante Líquido - CCL”, que por sua vez é calculado pela diferença entre o ativo circulante e o passivo circulante. CCL é sutilmente diferente de dinheiro (caixa e bancos). Aquele é mais amplo do que este e o abrange. E isso interessa à Previdência na medida em que muitos dos fatos geradores previdenciários passam pelo capital circulante líquido (ou capital de giro): obras, por exemplo.

É verdade que salários também passam pelo capital circulante líquido, mas devido à forma com que a DOAR é elaborada, verifica-se que a demonstração também padece do mal da sintetização.

Não é objetivo deste trabalho ensinar a elaborar uma DOAR. Existe ótima literatura sobre esse assunto, a começar de nossa bibliografia. Interessam os pontos com valor previdenciário.

A DOAR começa pela origem dos recursos, que por sua vez tem origem no lucro líquido do exercício. Como nem todo o lucro líquido das Empresas tornou-se CCL de fato, são necessários ajustes de modo a que parcelas como depreciação e resultado de equivalência patrimonial sejam dele excluídos de modo que reste apenas o montante que afetou o CCL. Aqui começa a sintetização e recomenda-se que a análise desta origem seja feita através da DRE, lembrando que alguns ajustes feitos na DOAR podem ser de interesse da Previdência, como a exclusão do resultado com a venda de ativo imobilizado.

Muitas outras origens acontecem ao longo do exercício numa Empresa, tais como integralização de capital, novos empréstimos, venda de imobilizado e venda de investimentos, mas não costumam ser de muito interesse para a Previdência.

Passa-se, então, para as aplicações de recursos, que são de maior interesse para a Previdência. Principalmente no que diz respeito aos investimentos realizados no imobilizado. A DOAR não especifica como se deram tais investimentos, mas definir se o mesmo se deu por compra ou construção não é difícil.

Cabe aqui uma observação: mesmo as aquisições de imobilizado pagáveis ao longo de exercícios seguintes devem ser demonstradas como aplicações na DOAR, ainda que não afetem o CCL. O mesmo acontece com as vendas de imóveis recebíveis a longo prazo, que devem ser demonstradas como origem. Isso significa que todas as operações com imóveis, afetando ou não o CCL, aparecem na DOAR e essa segurança de informação é importante para a Previdência. Para deixar ainda mais claro, os enunciados de Iudícibus *et al* (2007, p. 425) sobre esse aspecto da DOAR são repetidos:

...há inúmeros tipos de transações efetuadas que não afetam o Capital Circulante Líquido, mas devem ser representados como origens de aplicações simultaneamente. Por exemplo:

a) aquisição de bens do Ativo Permanente (Investimentos ou Imobilizado) pagáveis a longo prazo. Nesse caso, há uma aplicação pelo acréscimo do Ativo Permanente e ao mesmo tempo uma origem

no Exigível a Longo Prazo no exercício, como se houvesse entrado um recurso que fosse imediatamente aplicado;

(...)

d) venda de bens do Ativo Permanente recebível a longo prazo, operação que também deve ser demonstrada na origem, como se fosse recebido o valor da venda, e na aplicação, como se houvesse o empréstimo sido feito para recebimento a longo prazo.

As origens de recursos criadas nas letras “a” e “b” acima são artificiais, chamadas de CCL virtual. Tudo isso, toda uma demonstração como a DOAR para descobrir quanto uma Empresa investiu no imobilizado. Mas vale a pena pois a informação é livre de poluição e pronta para ser usada. Vejam exemplo de DOAR nos itens 2.6.5 – Exemplo de DOAR e DFC e 5.3.2 – Correlações aplicadas à DFC e à DOAR.

2.6.4 Demonstração do fluxo de caixa – DFC

A DFC é uma demonstração voluntária que pode até mesmo acabar substituindo a DOAR. O mérito dessa mudança não é foco desta dissertação. De acordo com Iudícibus *et al* (2007, p. 440), o objetivo primário das DFC é “... prover informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma empresa, ocorridos durante um determinado período.”.

A DFC, pois, objetiva demonstrar o fluxo de dinheiro e também daquilo que as Empresas consideram de altíssima liquidez como os equivalentes-caixa. Esses equivalentes-caixa não causam nenhuma distorção nos casos de interesse da Previdência.

Diferentemente da DOAR, a DFC não admite o caixa virtual e por isso pode-se contar com uma demonstração que realmente espelhe a movimentação de dinheiro dentro de uma Empresa.

A DFC pode ser feita por 2 métodos, um bem mais informativo do que o outro. A constatação é que as Empresas preferem exatamente aquele método menos informativo em termos previdenciários (indireto).

2.6.5 Exemplo de DOAR e DFC

Um exemplo conjunto de elaboração de DOAR e DFC é apresentado a seguir, com ênfase na aquisição de imobilizado. Apesar de sua simplicidade, este exemplo está totalmente baseado na realidade sendo exatamente o que acontece no mundo empresarial, e seu potencial informativo está pronto para ser usado até mesmo em Empresas que realizam complexas operações com ativos fixos.

Este exemplo omitiu propositalmente a evidenciação dos encargos previdenciários porque não é possível visualizá-los nestas Demonstrações por causa da sintetização. Um exemplo que demonstrasse tais encargos pode ser criado mas seria irreal. Isso posto, suponham uma Empresa com os seguintes saldos de Balanço e de DRE:

Balanços Patrimoniais	19X0	19X1
Ativo Circulante	20.000	30.000
Caixa e Bancos	16.000	24.000
Clientes	4.000	6.000
Ativo Permanente	325.000	385.000
Investimentos	80.000	105.000
Imóveis	350.000	415.000
Deprec. Acumulada	(105.000)	(135.000)
Total do Ativo	345.000	415.000
Passivo Circulante	45.000	58.000
Fornecedores	20.000	25.000
Impostos a Pagar	5.000	18.000
Dividendos a pagar	20.000	15.000
Patrimônio Líquido	300.000	357.000
Capital	300.000	300.000
Lucros Acumulados		57.000
Total do Passivo + PL	345.000	415.000

DRE	
Receita de Serviços	700.000
CSP	(550.000)
Resultado Bruto	150.000
Depreciação	(40.000)
Outras Despesas	(16.500)
Lucro operacional	93.500
Result. venda equipamento	(3.500)
Lucro antes do IR	90.000
Provisão para IR	(18.000)
Lucro Líquido	72.000

A Empresa também vendeu um equipamento por \$ 1.500. Suas contas apresentaram a seguinte movimentação, de acordo com os razonetes a seguir:

Razonetes	
1) Recebimento de Clientes	5) Dividendos a Pagar
4.000 si	20.000 si
700.000 1	20.000 9
698.000 2	15.000 10
6.000 sf	15.000 sf
2) Pagamento a Fornecedores	6) Investimentos
20.000 si	80.000 si
550.000 3	25.000 11
545.000 4	105.000 sf
25.000 sf	
3) Pagamento de Outras Despesas	7) Depreciação
0 si	105.000 si
16.500 5	40.000 12
16.500 6	10.000 13
0 sf	135.000 sf
4) Pagamento de IR	8) Imobilizado
5.000 si	350.000 si
18.000 7	15.000 14
5.000 8	80.000 15
18.000 sf	415.000 sf

Onde:

Si indica o saldo inicial da conta

Sf indica o saldo final da conta

- 1 indica o volume de vendas, extraído da DRE
- 2 indica a parcela das vendas que foram recebidas, calculada pela equivalência contábil
- 3 indica o custo dos serviços prestados, extraído da DRE
- 4 indica a parcela dos custos dos serviços que foram pagos, calculada pela equivalência contábil
- 5 indica o valor provisionado de outras despesas
- 6 indica o valor pago de outras despesas, calculado pela equivalência contábil
- 7 indica o valor provisionado de imposto de renda no exercício, extraído da DRE
- 8 indica o valor do IR pago, referente ao exercício anterior
- 9 indica o valor dos dividendos do exercício anterior pagos no atual exercício
- 10 indica o valor dos dividendos provisionados do atual exercício
- 11 indica a aquisição de novos investimentos e
- 12 indica o valor da despesa de depreciação do período, extraído da DRE
- 13 indica a baixa da depreciação (VDB) referente à venda de parte do imobilizado, calculada pela fórmula $RV = P - (VB - VDB) \rightarrow (3.500) = 1.500 - (VB - 10.000) \therefore VB = 15.000$, onde:
 RV: Resultado da venda
 P: Preço
 VB: Valor do bem (valor bruto, ainda sem abatimento da depreciação)
 VDB: Valor da depreciação do bem
- 14 indica o valor da baixa do imobilizado vendido, calculado pela equivalência contábil

Cabe observar que nas análises que feitas, com cunho previdenciário, não interessa se a Empresa está administrando bem ou mal seus recursos, se é eficiente no trato de sua liquidez, se suas aplicações de recursos estão sendo feitas de modo a manter uma trajetória crescente de pagamento de dividendos etc., pois essas conclusões são válidas para o mercado de capitais, mas não são do interesse do Fisco.

Os dados antes descritos são a base para a elaboração da DOAR e da DFC pelos métodos direto e indireto, que são apresentados a seguir. Atendem para o fato de que a aquisição de imobilizado demonstrada na DOAR e nas DFC é exatamente o valor das adições, isto é, nos 3 casos o valor das aquisições bateu em \$ 80.000. Na DOAR, as baixas não se confundem com as adições pois as primeiras devem aparecer como origem de terceiros. Nas DFC, as baixas e as adições aparecem separadamente em Atividades de Investimento.

Esse valor de aquisição do imobilizado está, repetimos, pronto para uso. Na elaboração deste exemplo, o termo imobilizado e não imóvel foi utilizado propositalmente, pois é o que se encontra nas Empresas. Está pronto porque se sabe exatamente o valor das adições ao imobilizado e, portanto, é possível tomar decisões importantes: i) vale a pena fiscalizar? ii) é construção ou compra? iii) que tipo de imobilizado foi adicionado, veículos, prédios, equipamentos? iv) a Empresa abrirá os números ou será necessária a aferição indireta?

Analisando as DFC pelo método direto, percebe-se que a mesma segue a DRE e define quanto foi transformado em dinheiro das receitas e despesas. Começa pela Receita Bruta, demonstrando o quanto desta foi recebido. Depois passa para o CSP e assim sucessivamente. Se assim continuasse, a Empresa também poderia definir o quanto pagou de salários e isso seria uma informação importantíssima para a Previdência. Mas, com já foi dito antes, isso não acontece. As Empresas costumam elaborar a DFC pelo método indireto.

DFC pelo método direto		DFC pelo método indireto	
Atividades operacionais		Atividades operacionais	
Recebimento de Clientes	698.000	Lucro líquido	72.000
Pagamentos		Ajuste ao lucro líquido	
a Fornecedores	(545.000)	Depreciação	40.000
de Outras Despesas	(16.500)	Prejuízo na venda do imobilizado	3.500
de Imposto de Renda	(5.000)	Aumento em Clientes	(2.000)
Caixa das atividades operacionais	<u>131.500</u>	Aumento em Fornecedores	5.000
Atividades de investimentos		Aumento de Impostos a Pagar	<u>13.000</u>
Aquisição de investimento	(25.000)	Caixa das atividades operacionais	<u>131.500</u>
Aquisição de imobilizado	(80.000)	Atividades de investimentos	
Recebim.pela venda equipamento	<u>1.500</u>	Aquisição de investimento	(25.000)
Caixa das atividades de investimento	<u>(103.500)</u>	Aquisição de imobilizado	(80.000)
Atividades de financiamento		Recebim.pela venda equipamento	<u>1500</u>
Distribuição de dividendos	(20.000)	Caixa das atividades de investimento	<u>(103.500)</u>
Caixa das atividades de financiamento	<u>(20.000)</u>	Atividades de financiamento	
Aumento das disponibilidades	8.000	Distribuição de dividendos	(20.000)
Saldo de caixa e equivalente-cx em X0	16.000	Caixa das atividades de financiamento	<u>(20.000)</u>
Saldo de caixa e equivalente-cx em X1	24.000	Aumento das disponibilidades	8.000
		Saldo de caixa e equivalente-cx em X0	16.000
		Saldo de caixa e equivalente-cx em X1	24.000

Outro ponto interessante é que as Atividades de Investimento e as Atividades de Financiamento, tanto na DFC Direta quanto Indireta, são iguais. Só a forma de demonstrar as Atividades Operacionais é que é diferente.

Todas as informações sobre dividendos podem ser úteis se for necessário verificar se a Empresa pagou dividendos estando em débito para com a Previdência. Na DFC aparecem os dividendos pagos (\$ 20.000) e na DOAR, os provisionados (\$ 15.000).

Mesmo que na elaboração das DFC e DOAR as Empresas utilizem critérios diferentes dos aqui registrados, as diferenças não serão muito grandes. Isso porque a DFC demonstra os valores de Caixa e Equivalentes-Caixa e a DOAR demonstra o CCL.

Caso as Empresas adotassem na elaboração da DFC o método direto, até mesmo a movimentação financeira dos salários poderia ser evidenciada. Isso seria uma informação valiosíssima. Mas até mesmo nas poucas Empresas que utilizam o método direto, as remunerações de pessoal acabam sendo englobadas com outras obrigações, diminuindo bastante o poder informativo da DFC.

Um ponto importante deve ser destacado: as linhas da evidenciação de aplicações no imobilizado da DOAR e da DFC nem sempre são iguais. Na DOAR, tal evidenciação é completa, ao passo que na DFC apenas as aplicações no imobilizado que foram feitas em caixa ou equivalente-caixa são evidenciados. Assim, a evidenciação do imobilizado da DOAR é igual ou maior do que a da DFC.

No item 5.3.1 – Aplicada à DFC e à DOAR, as DFC e DOAR da Petrobras e da Braskem são analisadas sucintamente.

DOAR			
Origens de recursos			
Das operações			
Lucro líquido		72.000	
Depreciação		40.000	
Prejuízo com imobilizado		3.500	
De terceiros			
Venda de imobilizado		1.500	
Total das origens		117.000	
Aplicações de recursos			
Aquisição de investimento		(25.000)	
Aquisição de imobilizado		(80.000)	
Dividendos propostos		(15.000)	
Total das aplicações		(120.000)	
Aumento do CCL		(3.000)	
	X0	X1	Variação
Ativo circulante	20.000	30.000	10.000
Passivo circulante	(45.000)	(58.000)	(13.000)
	(25.000)	(28.000)	(3.000)

2.6.6 Demonstração do valor adicionado – DVA

A DVA não é uma demonstração obrigatória. Entretanto, a sua elaboração é disciplinada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC através da Resolução 1.010/04, que aprovou a NBC T 3.7. obrigando a todos os Contabilistas.

Grosso modo, o valor adicionado por uma Empresa é a diferença entre suas receitas e os insumos adquiridos de terceiros para obter tais receitas. Nesses insumos não entram despesas e custos com pessoal, pois estes serão informados como distribuição do valor adicionado.

Nos gastos incorridos para a obtenção das receitas entram os gastos com serviços de terceiros. Esses serviços de terceiros são aqueles intermediários, isto é, serviços que serão considerados no cálculo do valor adicionado de outras empresas. Isso nos traz ao seguinte ponto: os

serviços prestados por autônomos não devem ser informados como serviços prestados por terceiros mas, sim, como distribuição a pessoal.

Entretanto, algumas Empresas consideram que serviços prestados por autônomos, por não serem considerados “pessoal próprio”, devem ser informados no grupo “insumos adquiridos de terceiros”. Cada caso é um caso e deve ser analisado com cuidado.

Do ponto de vista previdenciário, Interessa a informação da remuneração de pessoal terceirizado (pessoas físicas e jurídicas) e do pessoal próprio. Pelos parágrafos acima, as pessoas jurídicas prestadoras de serviços devem ser informadas no grupo de insumos adquiridos de terceiros.

Saindo dos insumos, chega-se à distribuição a colaboradores, que tanto pode ser a empregados como a autônomos. No caso de empregados, dentro do valor adicionado distribuído constam parcelas remuneratórias e não-remuneratórias. Entram remunerações de todas as formas, associadas às vantagens, bônus, PLR, honorários etc. Enfim, toda a forma de remuneração paga a empregados. E isso inclui previdência complementar, plano de saúde e vale transporte.

As comissões de vendas da indústria e comércio, que são despesas operacionais, também seguem a lógica acima. Se forem despesas com pessoas jurídicas, devem ser informadas no grupo de insumos adquiridos de terceiros. Se despesas com autônomos, devem ser informadas como distribuição do valor adicionado, junto com a distribuição de colaboradores.

A forma mais citada de DVA, inclusive aquela adotada pelo CFC, de adoção obrigatória pelos Contabilistas, determina que a parcela da Previdência Social a cargo das Empresas seja alocada como distribuição na forma de tributos.

A seguir, são reproduzidos os itens 3.7.2.5, 3.7.2.6 e 3.7.2.9 da NBC T 3.7 aprovada pela Resolução CFC 1010/04 de 19/11/2004 (grifos nossos):

3.7.2.5. No grupo de insumos adquiridos de terceiros, devem ser apresentados:

- a) materiais consumidos incluídos no custo dos produtos, mercadorias e serviços vendidos;
- b) demais custos dos produtos, mercadorias e serviços vendidos, exceto gastos com pessoal próprio e depreciações, amortizações e exaustões;

- c) despesas operacionais incorridas com terceiros, tais como: materiais de consumo, telefone, água, serviços de terceiros (só pessoa jurídica), energia;
- d) valores relativos a perdas de ativos, como perdas na realização de estoques ou investimentos, etc.

3.7.2.6. Nos valores constantes dos itens “a”, “b” e “c” acima, devem ser considerados todos os tributos incluídos na aquisição, recuperáveis ou não.

3.7.2.9. No componente relativo à distribuição do valor adicionado, devem constar:

a) colaboradores (empregados e autônomos) – devem ser incluídos salários, férias, 13º salário, FGTS, seguro de acidentes de trabalho, assistência médica, alimentação, transporte, etc., apropriados ao custo do produto ou ao serviço vendido ou ao resultado do período, exceto os encargos com o INSS, SESI, SESC, SENAI, SENAT, SENAC e outros assemelhados. Fazem parte desse conjunto, também, os valores representativos de comissões, gratificações, participações, planos privados de aposentadoria e pensão, seguro de vida e acidentes pessoais.

b) governo – devem ser incluídos impostos, taxas e contribuições, inclusive as contribuições devidas ao INSS, SESI, SESC, SENAI, SENAT, SENAC e outros assemelhados, imposto de renda, contribuição social, ISS, CPMF, todos os demais tributos, taxas e contribuições. Os valores relativos a ICMS, IPI, PIS, Cofins e outros assemelhados devem ser considerados os valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos, representando a diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os valores considerados dentro do item "Insumos adquiridos de terceiros". Como os tributos são, normalmente, contabilizados no resultado como se devidos fossem, e os incentivos fiscais, quando reconhecidos em conta de reserva no patrimônio líquido, os tributos que não forem pagos em decorrência de incentivos fiscais devem ser apresentados na Demonstração do Valor Adicionado como item redutor do grupo de tributos.

c) agentes financiadores – devem ser consideradas, neste componente, as despesas financeiras relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos com instituições financeiras, entidades do grupo ou outras e os aluguéis (incluindo os custos e despesas com *leasing*) pagos ou creditados a terceiros, exceto para entidades financeiras que devem classificá-las conforme descrito no item 3.7.2.5;

d) acionistas – incluem os valores pagos ou creditados aos acionistas, a título de juros sobre o capital próprio ou dividendos. Os juros sobre o capital próprio apropriados ou transferidos para contas de reservas no patrimônio líquido devem constar do item "Lucros retidos".

e) participação dos minoritários nos "Lucros retidos" – deve ser incluído neste componente, aplicável às Demonstrações Contábeis Consolidadas, o valor da participação minoritária apurada no resultado do exercício, antes do resultado consolidado.

f) retenção de lucro – deve ser indicado neste componente o lucro do período destinado às reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica.

Um detalhe importantíssimo não deve passar despercebido, posto da seguinte forma por Santos (2003, p. 46), referindo-se ao modelo adotado de DVA:

[...] o conceito de criação de riqueza para o modelo está vinculado a sua realização do ponto de vista contábil, isto é, regra geral, depende de sua transferência para terceiros. Portanto, não é considerada a riqueza já criada, segundo conceitos econômicos, mas que ainda não tenha sido repassada para terceiros.

Em outras palavras, o valor adicionado a distribuir da DVA tem que estar contabilizado como resultado, normalmente a receita bruta ajustada por outras receitas e por custos e despesas como o resultado de equivalência patrimonial e a depreciação. Isso implica que a distribuição desse mesmo valor adicionado também tem que estar contabilizado como resultado (com poucas exceções como dividendos e lucros retidos). Assim, a parcela de MO contabilizada como estoque (isto é, que foi ativada ou capitalizada) e que lá remanesceu não é considerada distribuição. Portanto, a DVA, em termos previdenciários, tem uma defasagem: a DVA do exercício de 19X1 recebe valores de exercícios anteriores (19X0, por exemplo) e os considera distribuídos; mas também deixa valores de 19X1 para serem distribuídos em exercícios posteriores (19X2, por exemplo). De qualquer forma, esta defasagem não costuma ser tão relevante a ponto de ofuscar o brilho da DVA.

Como a DVA não admite que valores capitalizados (ativados) sejam considerados como distribuídos, e portanto não os informa, esta Demonstração não serve para analisar investimentos feitos em ativos fixos. Assim, por exemplo, a MO (empregados, autônomos e pessoas jurídicas) utilizada para a construção de imobilizado não é informada em nenhuma linha da DVA.

Outro ponto que pode confundir é que o termo “distribuição” não tem o mesmo significado de “pagamento”. Valores considerados distribuídos muitas vezes não foram pagos, com é o caso da provisão das férias e do passivo atuarial da previdência complementar. Em resumo, a DVA não segue o regime de caixa.

A principal vantagem da DVA é que esta reúne, numa única fonte de informação, todos os custos, as despesas e as participações distribuídas a empregados e autônomos (reparem que participações também são despesas e não são pagas a autônomos). Reúne, também numa única fonte, todos os custos e as despesas pagas a pessoas jurídicas por serviços prestados, ainda que neste caso misturados com outras informações. Só ficam de fora da DVA, os custos e as despesas (as participações não são rateadas para custo, pois, ao longo do ano, não se sabe quanto se pagará, apesar de exigência neste sentido por parte da CVM) com empregados, autônomos e serviços prestados por pessoas jurídicas que continuam capitalizados (ativados).

No item 5.3.3 - Correlações aplicadas à DVA, analisa-se a Demonstração da Petrobras.

2.7 Vértice da mão-de-obra

Mesmo com as noções do fluxo de MO identificadas acima, não se pode esquecer que a economia está cada vez mais complexa, com forte horizontalização da comercialização, da produção e da prestação dos serviços. A especialização é a tônica, com a terceirização permitindo que cada um se concentre naquilo que melhor sabe fazer. Pelo menos é esse o argumento utilizado pelos Gestores.

Na verdade, essa eficiência obtida com a terceirização deve-se a perda de direitos trabalhistas ou deve-se simplesmente ao fato de que a contratada paga menos do que a contratante. Tome-se, como exemplo, uma grande montadora de automóveis. Esta montadora paga aos seus empregados: a) um piso salarial superior ao salário mínimo; b) previdência complementar; c) mais de um salário por ano a título de PLR; d) vale-alimentação suficiente para uma refeição decente; e) plano-saúde (que alcança seus dependentes e permite quarto particular); f) auxílio creche e escola; g) treinamento; h) etc. Já os terceirizados não têm todos estes benefícios. A Empresa contratada terá um piso salarial menor do que a contratante; não investirá em previdência complementar; seu vale-alimentação também terá valor inferior ao da contratante – talvez pague uma cesta básica; se prover plano de saúde, suas vantagens serão menores – nada de quarto particular, mas enfermaria; etc. Caso a contratada pague a mesma remuneração que a contratante, um contra-senso ficaria evidente: é que a contratante ainda teria que pagar a margem de lucro da contratada, tornando-se a terceirização mais cara do que a MO própria.

Um ramo da economia onde a terceirização é muito comum é o da Construção Civil. Com a figura abaixo, fica mais fácil demonstrar que a MO, na sua inteireza, só pode ser encontrada na Contabilidade da Empresa por cujo vértice das setas (ou dos vetores) perpassa toda a remuneração.

Somente na Contabilidade da Contratante é possível auditar toda a MO que opera naquele nicho. Entretanto, se o objetivo for auditar o empreendimento contratado, a auditoria pode ser feita tanto na Contratante quanto na Empreiteira Total.

Daí surge também a noção dos grandes contratantes. Algumas Empresas são gigantescas, com pouca MO, altamente técnica, administrando uma grande MO terceirizada. Uma Auditoria-fiscal em cada uma das prestadoras de serviços, se factível, seria pouco produtiva. Mas de uma tacada só, fiscalizando no grande tomador de serviços é possível dar cobertura em várias Empresas ao mesmo tempo, de forma muito mais eficiente.

Uma idéia do potencial do vértice contábil fica por conta da Petrobrás. Em suas NE de 2005, há informação de que 53.933 é o número de seus empregados e que são 155.267 terceirizados. Dá algo como 1 para 3. Uma Auditoria-fiscal bem feita num grande tomador tem efeito fiscal multiplicativo, pois se irradia para os prestadores de serviços. Quanto mais bem feita, mais alcança as extremidades.

2.8 Aferição indireta - AFI (Arbitramento)

Tantas vezes deparou-se o autor desta dissertação com a necessidade de aferir indiretamente as contribuições previdenciárias que resolveu criar um item específico para tal caso. A Aferição Indireta (AFI) ocorre quando não é possível realizar a Aferição Direta (AFD). Parece óbvio, mas esse ponto é de fundamental importância. Vejam o teor dos §§ 1º a 3º do art. 33 da Lei 8212/91 (grifos nossos):

§ 1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Departamento da Receita Federal - DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados (Secretaria da Receita Federal, conforme Lei nº 8.490, de 19/11/92).

§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

De fato, há tanta lógica nestes parágrafos que, à primeira vista, parecem ser bem fáceis de implementar. Mas, o AFRFB sabe que para sustentar a AFI diante de Julgadores (internos e externos) terá que provar que houve recusa, sonegação ou apresentação deficiente. Isso feito, a importância que reputarem devida tem que ser equilibrada.

A Empresa negará, veementemente, que houve recusa, sonegação ou mesmo apresentação deficiente, ao mesmo tempo em que desancará a importância reputada como devida, tachando-a de totalmente desequilibrada. Entretanto, para negar e para tachar, a Empresa está obrigada a criar, nos autos do processo, as condições para a AFD. Infelizmente, nem todo Julgador percebe essa lógica imperativa.

Como esta dissertação trata de Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária, não se pode contar com a Contabilidade na sua inteireza. Os Instrumentos são “resumos”, são “aproximações” da realidade. Assim, pode parecer que nesta dissertação sempre se está aferindo indiretamente as remunerações e as contribuições previdenciárias. Não é o caso.

Como fica claro pelo teor do artigo 33 acima, a obrigação de bem informar ao Fisco não se limita aos referidos Instrumentos. Não se deve confundir a análise de Instrumentos de Auditoria e suas imensas possibilidades e limitações, com a inacessibilidade de informações provocada pela Empresa, obrigando à adoção de procedimentos indiretos. Em outras palavras, a análise dos Instrumentos pode redundar em AFI; já esta, é a própria falta de opção.

2.8.1 Ocorrência do fato gerador e AFI

As Empresas tentam confundir os Julgadores com insinuações de que a Auditoria-fiscal aferiu indiretamente a ocorrência do fato gerador de contribuições previdenciárias, isto é, que o AFRFB pressupôs a ocorrência do fato gerador.

A ocorrência do fato gerador, de fato, não pode ser presumida. Entretanto, a Contabilidade faz prova contra e a favor da Empresa. Assim, quando alvo de AFI com base em despesas com salários registradas em sua Contabilidade, a Empresa alega que tal despesa não prova a “prestação de serviços”. Ou, alvo de AFI com base em despesas com reclamações trabalhistas, a Empresa alega, também, que o fato gerador não ocorreu. Ou ainda, que alvo de AFI com base nas adições ao imobilizado, alega que não há provas da ocorrência do fato gerador, apenas a presunção de que este ocorreu. Alega, em suma, que, não havendo prova da ocorrência do fato gerador, a própria aferição indireta do montante está baseada numa não-ocorrência.

Tais alegações são postas para confundir, do que nos socorre a Contabilidade. As despesas de salários são contabilizadas contra o disponível ou, na maioria das vezes, no passivo circulante. Isso implica que a Empresa está afirmando, em 31/12/19X1, por exemplo, que já recebeu o serviço prestado pelo colaborador e que já o pagou ou que está apenas faltando pagá-lo, o que fará em 19X2.

Quanto as reclamações trabalhistas, necessário saber se foram contabilizadas no passivo circulante ou no passivo exigível a longo prazo. Se as despesas tiveram como contrapartida uma conta de passivo circulante, caímos no caso do salário citado no parágrafo acima, pois a Empresa só está esperando o momento para pagar, com uma ligeira diferença: para o salário, o período do fato gerador é o período do reconhecimento da despesa enquanto que, para a

reclamatória trabalhista, o período do fato gerador do passivo circulante é o exercício seguinte ao do reconhecimento da despesa. Caso tenha contabilizado no exigível a longo prazo, em 31/12/19X0, por exemplo, é necessário que o AFRFB certifique-se do período em que tais reclamações foram transferidas para curto prazo, o que pode ter acontecido em 19X1, por exemplo; assim, o período do fato gerador é 19X2.

Notem que a certeza do passivo circulante é grande o suficiente para obrigar a que a Empresa demonstre, no mínimo, os estornos de tais valores, pois do contrário, não terá como negar o pagamento das reclamações trabalhistas.

Quanto à ocorrência do fato gerador nas adições do imobilizado, é certo que houve a prestação do serviço. Se a Empresa não consegue sequer provar que se trata apenas de compra de imobilizado, de terreno ou veículo, que não tem imóvel próprio, comprado ou construído, que aluga sua sede e os prédios de suas filiais, há um fato inegável: um prédio ou uma máquina não se constroem ou se instalam sozinhos, sendo imprescindível a participação de MO - a ocorrência do fato gerador é, pois, inegável.

2.8.2 Imposição da AFI por parte da Empresa - precisão

Quanto mais informação, mais precisa é a aferição. Claro está que a qualidade da aferição (direta ou indireta) é diretamente proporcional à qualidade da informação disponibilizada pela Empresa. Se a qualidade for plena, ocorre a AFD. Do contrário, ocorre a AFI, com suas inúmeras nuances de precisão (ou imprecisão). O fato é que a AFI fica mais próxima do real quanto mais informação tiver o AFRFB. O Julgador tem que ter essa consciência, porque as Empresas, não tendo como apresentar os documentos e as informações que permitam a AFD, atacam sem dó a importância e o critério de arbitramento. Um sintoma caracterizador deste tipo de defesa é que a Empresa sequer apresenta alternativas para aprimorar a AFI – o objetivo da Empresa não é melhorar a AFI, aproximando-a da AFD, mas, sim, derrubar o levantamento de crédito previdenciário.

A principal razão para as Empresas imporem a AFI é que elas, simplesmente, não têm documentos e informações para apresentar nem no prazo decadencial de 5 anos nem do prazo decadencial de 10 anos. Vejam bem, são dois os tipos de documentos e informações que

devem ser apresentados: a) aqueles que expressam o montante da remuneração e b) aqueles que provam o correto tratamento previdenciário dado ao montante da remuneração. Sob quaisquer circunstâncias, a Empresa tem que apresentar os documentos e informações da letra “b”, que são os mais difíceis de conseguir.

Se a Empresa não tiver os documentos e informações da letra “b”, a Empresa fatalmente não apresentará os da letra “a”, dessa forma impondo a AFI. Isso por uma razão simples: se o levantamento do crédito previdenciário é inevitável, a Empresa obriga à adoção do método mais fácil de defender (ou mais difícil de sustentar). Ora, é mais fácil para as empresas defenderem um levantamento por AFI do que um levantamento por AFD (e é mais fácil para a PS sustentar um levantamento por AFD).

E tem mais um agravante: se o levantamento produzido por AFI for inferior ao real, aí mesmo é que a Empresa não apresentará meios para a AFD, pois isso implicaria num aumento do montante do crédito previdenciário, através de levantamentos suplementares.

A Empresa só considerará a apresentação das informações necessárias para a realização da AFD caso ela não vislumbre chances de ganho na AFI e caso este levantamento por AFI tenha sido feito em montantes superiores ao real. Ainda assim, somente em último caso, esgotadas todas as tentativas de defesa e procrastinação (por isso uma sentença definitiva pode levar mais de 10 anos), é que a Empresa apresentará condições para se realizar a AFD. E mesmo assim, até mesmo a AFD será defendida até a última instância.

2.8.3 Percentuais clássicos de AFI

Antes de entrarmos na AFI propriamente dita, a PS tem dois percentuais tradicionais: 50% e 40% (os raciocínios desenvolvidos neste item valem para os percentuais de exceção). Notem que os normativos da PS falam da aplicação destes percentuais em cima das notas fiscais. Se auditando uma tomadora de serviços, verifica-se ser necessário adotar a AFI, aplicam-se tais percentuais sobre o valor das notas fiscais das prestadoras.

Ora, o somatório das notas fiscais emitidas pela Prestadora de serviços citada no parágrafo anterior representa o seu faturamento (neste caso, usa-se faturamento como sinônimo de

receita bruta). Portanto, o mesmo raciocínio adotado para as notas fiscais vale para a receita bruta da Empresa. Isso implica que toda Prestadora de Serviços pode ter sua remuneração aferida indiretamente através de sua receita bruta, o que nos traz à DRE.

Notem que tais percentuais só podem ser aplicados sobre faturamento, lembrando que o faturamento de uma Empresa pode significar despesa ou ativo para uma Contratante. Por exemplo: o faturamento de uma Prestadora de serviços pode ser despesa para sua Tomadora. Nesse caso, os percentuais podem ser aplicados no faturamento da Prestadora ou no valor da despesa com estes serviços, na Tomadora.

Porém, tais percentuais não podem ser aplicados sobre despesas puras, isto é, despesas que não representem faturamento de uma Prestadora. Assim, não se pode aplicar tais percentuais sobre despesas com salários ou reclamatórias trabalhistas pois estes valores já representam, por si, o montante da remuneração.

Esse mesmo raciocínio vale para as adições ao imobilizado. As imobilizações (terceirizadas) efetuadas na Tomadora são, na verdade, o faturamento das Prestadoras.

Entretanto, o AFRFB deve tomar cuidados quando os valores lançados são mistos, isto é, quando tais lançamentos contêm MO própria e MO terceirizada. Notem que a MO própria já é o valor da remuneração enquanto que a MO terceirizada é faturamento da Prestadora. Sobre aquela não devem incidir os percentuais, mas, sobre esta, sim. O AFRFB deve decidir da forma mais equilibrada possível, pois, como se trata de AFI, as Empresas não têm condições (ou interesse) em fazer a segregação entre o que é próprio e o que é terceirizado. Por exemplo: as Estatais costumam licitar e quase nunca têm MO própria em suas construções. A lógica, portanto, impele pela adoção dos percentuais. Mas haverá momentos em que esta lógica não se aplica, mas o AFRFB terá que decidir.

2.8.4 AFI com base na Contabilidade

Já que a Aferição Indireta - AFI não é 100% precisa (caso fosse, seria AFD), reitera-se que o AFRFB está obrigado a buscar o equilíbrio. Como toda aproximação, o resultado por AFI pode ser maior ou menor do que o real (obtido através de AFD). Observe-se também que a

Empresa sempre pode produzir provas de modo a aprimorar, a seu favor (e por que não a favor do Fisco?), o resultado obtido, demonstrando, mais uma vez, que o sistema é aberto e autocontrolável. O que não se pode admitir é o pior e o melhor dos mundos respectivamente para a PS e para as Empresas: nem AFD e nem AFI.

Outro ponto importante é que este item 2.8 parte do pressuposto de que a Empresa não apresentou os documentos e as informações que permitem realizar a AFD. Para realizar a AFI, somente há alguns Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária que serão utilizados em busca da contribuição previdenciária. É uma auditoria contábil, ainda que indireta.

2.8.4.1 A AFI é uma operação contábil

É preciso deixar claro que arbitrar através de Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária é, sim, uma operação contábil. Utilizar a DRE, a DOAR, a DFC, a DIPJ, o Balanço Patrimonial dentre outros Instrumentos é manter-se fiel às práticas contábeis existentes no Brasil.

Contrastando com este arbitramento contábil, está a aferição indireta extracontábil através dos custos unitários básicos - CUB calculados pelos Sinduscon. Também é extracontábil a AFI baseada em GFIP – guia de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social ou RAIS – relação anual de informações sociais. Aliás, tomar como base estes dois últimos informativos é tomar como suas as regras impostas pela Empresa. Sem nenhum respaldo externo ou contábil, estes dois documentos são suspeitíssimos.

A Contabilidade faz prova a favor e contra a Empresa. A experiência tem demonstrado que, quando da utilização da Contabilidade contra a Empresa, esta emprega todos os meios para desmerecer o Instrumento que contra ela foi utilizado. Algumas chegam ao ponto de desprezar a sua própria Contabilidade na íntegra.

2.8.4.2 AFI pela DOAR

Através da DOAR, é possível obter as adições ocorridas no imobilizado. Nos itens 2.6.3 e 5.3.2, ambos sobre DOAR, já foram tecidos comentários sobre a utilidade desta Demonstração. Como pode o valor das adições ser utilizado, equilibradamente, numa aferição indireta?

Em primeiro lugar, é necessário saber se tal adição se deu através de construção. Se nem mesmo esta informação a Empresa consegue produzir a contento, o AFRFB deve pressupor que se trata de construção.

Em segundo lugar, o AFRFB deve imaginar se nestas adições há terrenos (se for mera ampliação de área, por exemplo, não há terreno) e deve excluí-los da melhor maneira que puder. É muitíssimo comum neste ponto dos cálculos, a Empresa alegar, sem nenhum respaldo documental, que as adições também são compostas de terrenos e veículos, por exemplo.

Outro ponto que deve ser definido pelo AFRFB são as adições (ou construções) efetuadas com o concurso de materiais e de máquinas. Em todos estes pontos, a prova cabe à Empresa. Em busca do equilíbrio, o bom senso e a experiência do AFRFB são indispensáveis. Se estiver convencido da existência de veículos e terrenos é porque a Empresa apresentou algum tipo de prova. O problema é quantificar o valor destes veículos e terrenos, mas isso pode ser feito. Entretanto, seu bom senso pode lhe convencer do concurso de materiais e máquinas nas adições mesmo sem indício de provas materiais.

De qualquer maneira, a legislação da PS prevê bons mecanismos de aferição indireta nos casos de imobilizado. O AFRFB pode decidir aplicar a alíquota de 50% nas adições descartando, portanto, metade delas. Em seu relatório, pode alegar que se trata do uso de máquinas, de materiais. Isso tem uma implicação: provas do uso de máquinas e materiais que porventura venham a ser apresentadas na defesa da Empresas devem, em primeiro lugar, ser abatidas dos 50% já descartados. Somente depois de compor estes 50% descartados é que outras provas de materiais e máquinas poderão ser utilizadas para serem abatidas dos 50% do levantamento propriamente dito.

Mais um ponto que deve ser analisado pelo AFRFB: a adição se deu com MO própria, terceirizada ou mista? Independentemente da conclusão do AFRFB, o fato é que:

a) Na parte da MO própria, se houver material e máquinas, deve ser aplicada o percentual de 50%. Porém, o percentual de 40% não deve ser utilizado, pois os 50% que remanescem já representam o valor da remuneração propriamente dita.

b) Na parte da MO terceirizada, se houver material e máquinas, idem acima, mas o percentual de 40% deve ser aplicado pois neste caso trata-se de faturamento da Prestadora.

2.8.4.3 AFI pelo resultado

As remunerações de alguns fatos geradores podem ser aferidas pelas despesas que causaram ou, mais indiretamente ainda, pelas receitas que geraram.

2.8.4.3.1 AFI pela receita bruta

Como já foi dito, a receita bruta de uma Prestadora de serviços nada mais é do que o somatório de suas notas fiscais, faturas e recibos. Este faturamento pode ter sido contabilizado como ativo ou despesa na Tomadora.

Caso haja material e máquinas, aplica-se a alíquota de 50% seguida da alíquota de 40%. Do contrário, apenas a alíquota de 40%.

2.8.4.3.2 AFI pela receita líquida

A diferença entre a receita bruta e a líquida é que da primeira devem ser diminuídos os impostos e abatimentos para se chegar à segunda. Ora, os percentuais utilizados pela PS não prevêem a dedução de impostos e abatimentos sobre vendas, razão pela qual se defende que a Receita Líquida não deva ser utilizada para AFI.

2.8.4.3.3 AFI pelo CPV OU CSV

Em primeiro lugar, comércio não é prestador de serviços, razão pela qual emite nota de venda mercantil. Não há que se falar em AFI de remuneração por serviços prestados por comércio no CMV. Que fique claro: a venda com instalação merece atenção do AFRFB (este assunto não é abordado nesta dissertação).

Mas há MO fabril no custo dos produtos vendidos e MO no serviço prestado. O CSV e o CPV não são faturamentos, razão pela qual não se pode aplicar o clássico percentual de 40%. E ainda há outro complicador: neles pode haver MO própria e terceirizada.

Supondo que a Empresa sob Auditoria-fiscal utilize matéria prima ou materiais e máquinas, basta aplicar o percentual de 50% sobre o valor do CPV/CSV. Sobre os remanescentes 50% não se deve aplicar o percentual de 40% pois já representam MO propriamente dita. Claro está que estes 50% remanescentes representam indiretamente a MO, neles podendo constar verbas remuneratórias e indenizatórias, mas essa imprecisão faz parte do processo e, é sempre bom lembrar, é provocada pela Empresa. De mais a mais, o percentual de matérias primas e máquinas pode ser diferente de 50%, de modo que o valor real da MO não será, em AFI, precisamente definido. Concluindo, sempre há a possibilidade de subtributação e supertributação pois a própria Empresa escolheu o caminho da AFI. Para chegar ao valor correto, a Empresa sempre pode providenciar as condições para a adoção da AFD.

2.8.4.3.4 AFI pelas despesas

Entretanto, não se pode esquecer que algumas empresas detalham seu CMV/CPV em NE. É o caso do Bradesco, cuja NE número 25 – Despesas com pessoal é apresentada a seguir.

Exercícios findos em 31 de dezembro - R\$ mil

	BRADESCO CONSOLIDADO		BRADESCO	
	2006	2005	2006	2005
Proventos	2.857.037	2.575.321	2.302.031	2.152.868
Abono - pagamento único.....	-	102.927	-	102.927
Encargos sociais	1.032.134	954.061	836.488	802.257
Benefícios	1.260.690	1.135.918	1.050.373	969.220
Treinamentos	57.872	52.306	41.433	39.946
Participação dos empregados nos lucros	414.260	286.632	351.179	259.270
Provisão para processos trabalhistas	310.413	204.395	443.585	260.702
Total.....	5.932.406	5.311.560	5.025.089	4.587.190

O Bradesco também detalha as demais despesas administrativas através de sua NE número 26 – Outras despesas administrativas, que também reproduzimos a seguir.

Exercícios findos em 31 de dezembro - R\$ mil

	BRADESCO CONSOLIDADO		BRADESCO	
	2006	2005	2006	2005
Serviços de terceiros	1.199.353	949.512	735.884	598.014
Comunicação	791.668	726.646	606.299	588.068
Transporte	535.461	420.218	492.924	388.872
Propaganda, promoções e publicidade...	533.694	438.980	291.885	221.159
Depreciação e amortização.....	481.046	469.310	371.555	362.761
Serviços do sistema financeiro.....	458.395	416.507	437.474	403.646
Aluguéis.....	349.524	319.844	399.409	349.793
Manutenção e conservação de bens....	291.161	275.574	363.382	333.534
Processamento de dados.....	267.982	195.670	298.009	222.677
Arrendamento de bens	215.291	236.271	208.394	229.660
Segurança e vigilância.....	173.266	148.421	167.853	145.910
Materiais	172.148	173.796	135.195	138.689
Água, energia e gás.....	159.849	142.506	143.147	128.946
Viagens	71.339	55.890	23.078	16.888
Outras	169.853	173.184	75.674	72.623
Total.....	5.870.030	5.142.329	4.750.162	4.201.240

É fácil perceber que o detalhamento das NE torna a AFI mais precisa. A Auditoria-fiscal deve ficar atenta para a solidariedade nas rubricas “serviços de terceiros”, que provavelmente abrange “atendimento telefônico” (call center), “transporte”, “manutenção e conservação”, “segurança e vigilância” dentre outras, de acordo com o bom senso e a experiência do AFRFB. Dependendo de sua natureza, não será possível a aplicação de nenhum dos percentuais clássicos da PS, devendo a despesa ser considerada na íntegra.

Mais uma vez reitera-se: a AFI só pode ser adotada caso a Empresa não cumpra a sua obrigação de bem informar ao Fisco. A AFI é, por definição, indireta. Continuando a análise das NE acima, inúmeras perguntas surgem, como por exemplo:

- a) A Empresa inclui os contribuintes individuais como pessoal próprio ou serviços de terceiros?
- b) O abono é remuneratório ou indenizatório?
- c) Por que há tanta disparidade na relação encargos sociais/proventos da Controladora e do Consolidado?
- d) O que a Empresa quer dizer com benefícios a empregados?
- e) A PLR foi paga de acordo com a legislação específica?
- f) Se os contribuintes individuais foram considerados serviços de terceiros, é possível segregar PF (pessoa física) de PJ (pessoa jurídica)?
- g) Existe contribuinte individual na despesa de transporte?
- h) etc.

Percebam que quanto mais informações, mais precisa torna-se a AFI. E é obrigação da Empresa fornecê-las. E é obrigação do AFRFB tentar responder às perguntas. Na verdade, nem sempre poderá responder (pois se trata de aferição indireta) mas não poderá escapar de decidir.

Este item 2.8 já deixou claro o potencial da AFI que prevê condições para sua implementação com qualquer dos Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária, razão pela qual não serão feitos comentários específicos sobre as possibilidades de aferição indireta com base nas DFP da CVM ou com base na DIPJ.

2.8.5 Na Contabilidade, a parte pode não comprometer o todo

Somos da opinião de que o AFRFB pode desconsiderar parte da Contabilidade de uma Empresa ao mesmo tempo em que valida outra parte. Por exemplo: é possível que, numa Ação Fiscal referente ao exercício de 200X, o AFRFB conclua que:

- a) o montante dos salários dos empregados não esteja devidamente evidenciado;
- b) os montantes das reclamações trabalhistas e dos serviços de vigilância estejam suficientemente (para o AFRFB) evidenciados.

Isso posto, o AFRFB se vê obrigado a efetuar a AFI extracontábil dos salários dos empregados ao mesmo tempo em que pode se valer da Contabilidade naquilo que diz respeito às reclamações trabalhistas e aos serviços de vigilância. Esse procedimento não guarda nenhuma incoerência, em que pese ser fortemente taxado de contraditório pelas Empresas.

O procedimento de fatiar a Contabilidade em partes boas e ruins não é exclusividade da Auditoria-fiscal previdenciária. As auditorias independentes também utilizam este critério. Na Resolução 820/97, que aprovou a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, são os seguintes os pontos considerados importantes para o entendimento de que “a parte pode não comprometer o todo” da Contabilidade:

11.1.1.1 – A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

11.3.1.9 – O parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em:

- a) parecer sem ressalva;
- b) parecer com ressalva;
- c) parecer adverso; e
- d) parecer com abstenção de opinião.

11.3.2.1 – O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, em todos os aspectos relevantes.

11.3.2.2 – O parecer sem ressalva implica a afirmação de que, tendo havido alterações na observância das disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

11.3.4.1 – O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

11.3.4.2 – O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

11.3.5.1 – No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.5.2 – O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

11.3.6.1 – O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

11.3.6.2 – A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

Tudo isso acima para dizer que o AFRFB pode, se necessário, desconsiderar apenas parte da Contabilidade de uma Empresa ao mesmo tempo em que aproveita outra parte, sem ser acusado de incoerência. Pelo Parecer com Ressalva, fica claro que essa é uma possibilidade recomendável e, até mesmo, sadia.

No exemplo anterior, de que adiantaria o AFRFB desconsiderar até mesmo as informações contábeis das reclamações trabalhistas? Assim, estaria obrigado a aferir indiretamente tais montantes. Isso poderia ser feito através de pesquisas nos TRT – Tribunais Regionais do Trabalho. Como o AFRFB não encontrara nada que desabonasse a Contabilidade no que diz respeito às reclamações trabalhistas, esta pesquisa nos TRT confirmaria a informação contábil. Nota-se, por este exemplo, que tal pesquisa é mero retrabalho.

Na verdade, dados os objetivos diferentes das Auditorias Fiscal e Independente, é possível até mesmo que uma Contabilidade com parecer adverso possa ser aproveitada pelo AFRFB desde que isso seja feito com critério.

2.9 Conselho Federal de Contabilidade – CFC e Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC

É o Conselho Federal de Contabilidade o responsável pela Fiscalização do exercício da profissão de Contabilista. Sua força também advém de sua autoridade na emissão de normas obrigatórias para a classe contábil. Para emitir tais normas, foi recentemente criado o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, uma associação das seguintes entidades: ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BOVESPA, FIPECAFI, IBRACON e o próprio CFC.

Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais". Em outras palavras, a emissão de normas de Contabilidade agora cabe ao CPC, mas, obrigatoriamente, o normativo deve ser oficializado pelo CFC e pela CVM.

Para melhor entender o universo contábil e suas normatizações, recomenda-se a leitura dos livros Legislação da Profissão Contábil e Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade, ambos do CFC.

Tão importante é a normatização adotada pelo CFC, que a seguir apresenta-se um resumo da estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, adotando como mapa alguns artigos da Resolução 751/93, como segue (grifos nossos):

Art. 1º As Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos (...) em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Art. 2º As Normas classificam-se em Profissionais e Técnicas, sendo enumeradas seqüencialmente.

§ 1º As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC P.

§ 2º As Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC T.

Art. 3º As Interpretações Técnicas podem ser emitidas para esclarecer o correto entendimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Parágrafo único – As Interpretações Técnicas são identificadas pelo código da NBC a que se referem, seguido de hífen, sigla IT e numeração seqüencial.

Art. 5º A inobservância das Normas Brasileiras de Contabilidade constitui infração disciplinar, sujeita às penalidades previstas nas alíneas “c”, “d” e “e” do Art. 27, do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, e, quando aplicável, no Código de Ética Profissional do Contabilista.

Algumas das Normas Brasileiras de Contabilidade ainda não foram elaboradas, tamanha é a dificuldade de consenso. Dentre as já emitidas (a maioria), algumas são de grande interesse para a PS, com destaque para a NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas.

Art. 6º A estrutura das Normas Profissionais é a seguinte:

NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente

NBC P 2 – Normas Profissionais de Perito Contábil

NBC P 3 – Normas Profissionais de Auditor Interno

NBC P 4 – Normas para a Educação Profissional Continuada

NBC P 5 – Normas para o Exame de Qualificação Técnica

Art. 7º A estrutura das Normas Técnicas é a que segue:

NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis

NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial

NBC T 5 – Da Atualização Monetária

NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis

NBC T 7 – Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis

NBC T 8 – Das Demonstrações Contábeis Consolidadas

NBC T 9 – Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades

NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas

10.1 – Empreendimentos de Execução em Longo Prazo

10.2 – Arrendamento Mercantil

10.3 – Consórcios de Vendas

10.4 – Fundações

10.5 – Entidades Imobiliárias

- 10.6 – Entidades Hoteleiras
- 10.7 – Entidades Hospitalares
- 10.8 – Entidades Cooperativas
- 10.9 – Entidades Financeiras
- 10.10 – Entidades de Seguros Privados
- 10.11 – Entidades Concessionárias do Serviço Público
- 10.12 – Entidades Cooperativas de Crédito
- 10.13 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Desportivas Profissionais
- 10.14 – Entidades Rurais
- 10.15 – Entidades em Conta de Participação
- 10.16 – Entidades que Recebem Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações
- 10.17 – Entidades Abertas de Previdência Complementar
- 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe
- 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros
- 10.20 – Consórcio de Empresas
- 10.21 – Entidades Cooperativas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde
- 10.22 – Entidades Fechadas de Previdência Complementar
- NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis
- NBC T 12 – Auditoria Interna
- NBC T 13 – Da Perícia Contábil
- NBC T 14 – Revisão Externa de Qualidade pelos Pares
- NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental
- NBC T 16 – Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental
- NBC T 17 – Partes Relacionadas
- NBC T 19 – Aspectos Contábeis Específicos
- NBC T 20 – Contabilidade de Custos

Os Contabilistas são obrigados a acatar as normas emanadas do CFC. Para os AFRFB, o teor das normas representa a informação mínima a ser disponibilizada pelas Empresas e, obrigatoriamente, produzida por aqueles profissionais.

3 REFERENCIAL LEGAL

A Previdência Social é assunto muito amplo. Com o agravante de que a Auditoria-fiscal previdenciária abrange todas as atividades econômicas de nosso País. Conclusão: há que restringir.

Este item 3 discorre sobre os pontos legais para os quais se busca revelar informações. Em outras palavras, só são citadas normas legais para pontos abordados nesta dissertação, isto é, para pontos para os quais se busca revelar algo nos Instrumentos de auditoria previdenciária. A ênfase deste referencial legal é por normas que tratam de assuntos que serão comentados no capítulo 5 – Correlações. Isso, por si só, fez com que esse referencial legal ficasse, propositadamente, bastante resumido.

3.1 Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB – Previdência Social - PS

O art. 2º da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, atribuiu à SRFB a competência para fiscalizar as contribuições previdenciárias.

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, Fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Basicamente, o que a Auditoria-fiscal previdenciária busca na Contabilidade de uma Empresa é a remuneração de mão-de-obra, que tanto pode ser de MO própria quanto terceirizada (empregados, autônomos e pessoas jurídicas).

3.1.1 Mão-de-obra própria

Pela Constituição Federal de 1988, temos que:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física, que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o Art. 201.

Pela Lei 8.212 de 24/07/1991, temos que:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

(...)

II - receitas das contribuições sociais;

(...)

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
- b) as dos empregadores domésticos;
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;
- d) (...)

3.1.1.1 Remuneração direta e indireta

Pela SRFB, o art. 71 da IN MPS/SRP, de 14/07/2005, delimita a base de cálculo das contribuições previdenciárias, incluindo as contraprestações indiretas ao utilizar termos e expressões como utilidade e *in natura*.

Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

I - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa;

II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços; (...)

§ 4º Caracterizam o pagamento de remuneração ou retribuição a moradia, a alimentação, o vestuário e outras prestações in natura fornecidas ao segurado empregado ou ao contribuinte individual, observado o disposto no art. 72. (...)

§ 7º Para a identificação dos ganhos habituais recebidos sob a forma de utilidades, deverão ser observados:

I - os valores reais das utilidades recebidas;

II - os valores resultantes da aplicação dos percentuais estabelecidos em lei em função do salário mínimo, aplicados sobre a remuneração paga caso não haja determinação dos valores de que trata o inciso I.

Assim, verificar o correto recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos segurados da Previdência Social é o que interessa à Fiscalização. Neste momento é importante reiterar que o universo previdenciário é muito mais complexo, dividindo-se em obrigações principais e acessórias. Esta dissertação não tem a pretensão de esgotar nem uma nem outra divisão.

3.1.2 Terceirização

Mas a remuneração de terceiros que prestam serviços para contratantes também interessa à Previdência Social. A Fiscalização pode ser realizada tanto na contratada quanto na contratante a critério da própria PS. A redação do art. 31 da Lei 8.212 de 24/07/91 deixa mais claro o objetivo desta dissertação:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do Art. 33.

Se a Auditoria-fiscal estiver presente no prestador, trata-se de Fiscalização de MO própria; se estiver auditando no tomador de serviços, trata-se de Fiscalização de MO própria e terceirizada. Tenta-se maximizar os recursos da Previdência Social, auditando ao mesmo tempo a MO própria quanto a terceirizada de uma determinada Empresa.

3.2 Declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica – DIPJ

A Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, instituída pela Instrução Normativa nº 127 de 30/10/1998, deve ser apresentada anualmente, de forma centralizada pela matriz, por todas as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e falimentar, pelo período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e liquidação do passivo, e as entidades imunes e isentas do imposto de renda. Estão desobrigados de apresentar a DIPJ, dentre outros:

- a) as pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), por estarem obrigadas à apresentação da Declaração Simplificada (que não é objeto de análise nesta dissertação), cujo prazo limite de entrega é 31/05/2007. Atentar para o fato de que a exclusão do Simples impõe a DIPJ conforme normativos próprios;
- b) as pessoas jurídicas inativas, assim consideradas as que não realizaram, durante o ano-calendário, qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial, por estarem obrigadas à apresentação da Declaração de Inatividade, cujo prazo limite de entrega é 30/03/2007;
- c) os órgãos públicos, as autarquias e as fundações públicas.

Não devem apresentar DIPJ os condomínios de edifícios e as Sociedades em Conta de Participação – SCP. A pessoa jurídica que for sócia ostensiva deve informar na DIPJ os valores referentes ao imposto de renda e contribuições apurados por todas as suas SCP.

A DIPJ/2006, referente ao ano-calendário de 2005, teve como prazo limite de entrega o dia 30 de junho de 2006, inclusive para as pessoas jurídicas imunes ou isentas. Quando da redação desta dissertação, a DIPJ 2007/2006 das Empresas em geral e das imunes e isentas tinha como data limite de entrega, o dia 29/06/2007.

Na DIPJ há pastas (Cadastro, IRPJ, IPI, CSLL e Outras Informações), fichas (é um conjunto de linhas, algumas mais ou menos interessantes em termos previdenciários) e linhas (campos alfabéticos e numéricos) para informações, que são comentadas a seguir. Não serão feitos comentários sobre a pasta de IPI nesta Dissertação.

3.2.1 Pasta "Cadastro", onde são apresentadas as seguintes fichas:

Ficha 1 - Dados Iniciais – Anexo 9.1.1

Ficha 2 - Dados Cadastrais – Anexo 9.1.2

Ficha 3 - Dados do Representante e do Responsável – Anexo 9.1.3

São várias as formas de tributação do lucro, posto que são possíveis várias combinações. Na ficha 1 – Dados Iniciais, a pessoa jurídica declarante deve indicar, por seleção, a forma de tributação adotada no ano-calendário para o IRPJ e conseqüentemente para a CSLL. Esta Dissertação está baseada em DIPJ pelo Lucro Real, mas o AFRFB deve atentar para as seguintes opções:

- 1) Lucro Real: apuração do imposto de renda com base no lucro real;
- 2) Lucro Presumido: apuração do imposto de renda com base no lucro presumido;
- 3) Lucro Arbitrado: apuração do imposto de renda com base no lucro arbitrado em todos os trimestres do ano-calendário;
- 4) Lucro Real/Arbitrado: apuração do imposto de renda com base no lucro real, com arbitramento da base de cálculo em algum trimestre do ano-calendário;
- 5) Lucro Presumido/Arbitrado: apuração do imposto de renda com base no lucro presumido, com arbitramento da base de cálculo em algum trimestre do ano-calendário;
- 6) Lucro Presumido/Real: nas seguintes situações:

6.1 - opção pelo lucro presumido por força de ingresso no Refis e, no decorrer do ano-calendário, com exclusão do Programa, passando a ser obrigatoriamente tributada com base no lucro real;

6.2 - início do ano-calendário pagando o imposto com base no lucro presumido e, em relação ao mesmo ano, incorrência em situação de obrigatoriedade de apuração pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

7) Lucro Presumido/Real/Arbitrado: além da tributação com base no lucro presumido e no lucro real, há tributação pelo lucro arbitrado em algum trimestre do ano-calendário;

8) Imune do IRPJ: imunidade do imposto de renda;

9) Isenta do IRPJ: isenção do imposto de renda.

Também na ficha 1, a Empresa define se esteve envolvida em Extinção, Fusão, Incorporação/Incorporada, Incorporação/Incorporadora ou Cisão Parcial/Total. Deve informar também se é optante pelo REFIS (programa de recuperação fiscal) ou PAES (parcelamento especial).

Ainda na ficha 1, podem ser encontradas informações sobre a Qualificação da Pessoa Jurídica/Tipo de Entidade do declarante, cujas várias combinações são:

1) Pessoa Jurídica tributada pelo Lucro Real, Real/ Arbitrado, ou Arbitrado:

- PJ em Geral;
- PJ Componente do Sistema Financeiro;
- Sociedade Seguradora, de Capitalização ou Entidade Aberta de Previdência Privada Complementar;
- Corretora Autônoma de Seguros.

2) Pessoa Jurídica tributada pelo Lucro Presumido, Presumido/Arbitrado, Lucro Presumido/Real, Presumido/Real/Arbitrado:

- PJ em Geral;
- Corretora Autônoma de Seguros.

3) Entidade Imune:

- Assistência Social;
- Educacional;

- Sindicato de Trabalhadores;
- Outras.

4) Entidade Isenta:

- Associação Civil;
- Cultural;
- Entidade Aberta de Previdência Complementar (Sem Fins Lucrativos);
- Entidade Fechada de Previdência Complementar;
- Associação de Poupança e Empréstimo;
- Filantrópica;
- Sindicato;
- Recreativa;
- Científica;
- Outras.

Continuando na ficha 1, nela o Declarante informa se exerceu ou não atividade rural. Também há informação sobre se efetuou pagamento de royalties ou pagamentos a título de serviços, juros e dividendos a beneficiários do Brasil e do Exterior.

Já na ficha 2 – Dados Cadastrais, são encontrados o Nome Empresarial, o Código da Natureza Jurídica e o Código da Atividade Econômica (CNAE-Fiscal) e o endereço.

3.2.2 Pasta “IRPJ”, onde são apresentadas as seguintes fichas:

Ficha 4A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral (LR – lucro real)

Ficha 4B - Despesas da Atividade Financeira (LR)

Ficha 4C - Receitas e Despesas de Seguros, Previdência Complementar e Capitalização (LR)

Ficha 5A - Despesas Operacionais - PJ em Geral (LR)

Ficha 5B - Despesas Operacionais - Instituições Financeiras (LR)

Ficha 5C - Despesas Administrativas - Seguradoras, Previdência Complementar e Capitalização (LR)

Ficha 6A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral (LR)

Ficha 6B - Demonstração do Resultado - Instituições Financeiras (LR)

Ficha 6C - Demonstração do Resultado - Seguradoras, Previdência Complementar e Capitalização (LR)

Ficha 7 - Demonstração do Lucro Inflacionário Realizado (LR)

Ficha 8 - Demonstração do Lucro da Exploração - PJ em Geral (LR)

Ficha 9A - Demonstração do Lucro Real (LR)

Ficha 9B - Demonstração do Lucro Real - Instituições Financeiras (LR)

Ficha 9C - Demonstração do Lucro Real - Seguradoras, Previdência Complementar e Capitalização (LR)

Ficha 10 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real - PJ em Geral (LR)

Ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa (LR - anual)

Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em geral (LR)

Ficha 12B - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - Seguradoras, Previdência Complementar, Capitalização e Instituições Financeiras (LR)

Ficha 13 - Demonstração das Receitas Incentivadas - Lucro Presumido - PJ em Geral (LP)

Ficha 14A - Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido

Ficha 14B - Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido e Cálculo da Isenção e Redução (LP)

Ficha 15 - Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Arbitrado (LA)

Na pasta IRPJ são apresentadas as fichas relativas à SRFB de maior interesse para a PS. Antes de adentrarmos nas fichas, é importante ter em mente suas divisões em i) pessoas jurídicas em geral; ii) atividade financeira e iii) seguros, previdência complementar e capitalização. O AFRFB deve atentar para a distinção, tanto pela SRFB quanto nesta dissertação, entre a Previdência Social e a Previdência Complementar Privada, muitas vezes possível apenas pelo contexto.

Nem todas as fichas serão comentadas por dois motivos principais: a) esta dissertação concentra-se nas indústrias por terem Demonstrações Contábeis teoricamente mais complexas, ainda que comentários sejam feitos sobre comércio, serviços, bancos e seguradoras e b) algumas fichas têm pouco potencial previdenciário.

3.2.2.1 Ficha 4A - Custo dos bens e serviços vendidos – rural e PJ em geral (LR) – anexo 9.1.4

Esta ficha deve ser preenchida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, submetidas à apuração trimestral ou anual do imposto de renda, que exerçam atividade industrial, rural, comercial, imobiliária ou de prestação de serviços.

Conforme explicitado nos itens 2.6 – Fluxo interno da Mão-de-Obra nos Instrumentos de Auditoria-fiscal e 2.6.2 – Demonstração do Resultado do Exercício, ambos desta dissertação, o custo das mercadorias vendidas (CMV), dos serviços prestados (CSP) ou dos produtos vendidos (CPV) envolve apenas valores relacionados à fabricação (montagem, etc.) do produto, à produção dos serviços prestados, à aquisição de mercadorias para revenda ou à criação ou plantação no caso rural. Assim, as despesas operacionais e outros gastos que não custos são informados em outras fichas.

Esta parte teórica mencionada no parágrafo anterior explicita que pode remanesecer mão-de-obra nos estoques contábeis, própria ou terceirizada, aplicada aos produtos ou serviços. Mas que fique claro: na análise da MO de um determinado exercício fiscal, não interessa à Previdência a MO passada nem a que fica nos estoques. Interessa apenas a MO do exercício analisado. E a DIPJ informa exatamente esse dado nas linhas 4, 5, 12 e 13 da ficha 4A. Nem mesmo o método de avaliação de estoques (UEPS, PEPS, Custo Médio ou Custo Médio Ponderado) influencia estas linhas. Assim, repetindo com outras palavras, os valores constantes nas linhas 4, 5, 12 e 13 são os valores que devem ser auditados pelo AFRFB e para os quais a Empresa deve comprovar o correto tratamento previdenciário.

Esta ficha 4A tem 3 importantíssimas subdivisões: i) custo dos produtos de fabricação própria (com MO), ii) custo de mercadorias revendidas (nesta, em princípio, não há MO – vejam item 2.6.2.1 - CMV) e iii) custo dos serviços vendidos (com MO).

Outra informação de suma importância é que esta ficha 4A tem uma coluna onde se informa o total dos custos e uma coluna à direita onde se informam as parcelas não dedutíveis desses mesmos custos. E a razão para a não dedutibilidade para o IR pode ser de grande utilidade para a Previdência Social. Por exemplo, o 13º salário pago a não-empregado não é dedutível. Isso vale para Gestores e demais Contribuintes Individuais.

As linhas 1, 2, 3 e 17 desta ficha utilizam a clássica fórmula contábil $CMV = Ei + C - Ef$, onde Ei = estoque inicial, C = compras e Ef = estoque final.

As linhas 2 e 3, Compras de Insumo, recebem os valores de fretes realizados tanto por pessoas físicas quanto jurídicas.

A linha 4A/4 – Remuneração a Dirigentes de Indústria recebe inclusive a remuneração indireta, que pode ser correlacionada com a folha de pagamento. Nesta linha não são informados os encargos sociais (que devem ser informados na linha 6). Atentar para o fato de que as gratificações espontâneas são, para a SRFB, indedutíveis, devendo ser informadas na coluna própria. Importante: obrigatoriamente, a remuneração indireta sofre retenção na fonte, que será mais bem analisada na DIRF.

A linha 4A/5 – Custo do Pessoal Aplicado na Produção recebe salários diretos e indiretos, fixos e variáveis e outras remunerações de empregados ligados à produção tais como seguros, alimentação, previdência complementar etc. Como se trata de empregados, mesmo aqueles indiretamente envolvidos com a produção têm suas remunerações alocadas nesta linha, como é o caso de um vigilante-empregado de fábrica.

A PLR dos empregados tem se transformado num importante fator remuneratório, não alcançável pela Previdência. Esta PLR não está alocada em nenhuma das linhas das fichas 4 ou 5. A sua alocação, assim como as das demais participações, dá-se somente na ficha 6 – DRE, na linha 48. Em resumo, a PLR não é considerada, para a SRFB, nem custo nem despesa operacional (A CVM determina que a PLR paga de acordo com a Lei 10.101 seja considerada custo ou despesa operacional).

Na linha 4A/6 – Encargos Sociais são alocados a Previdência Social e o FGTS. Atentar para o fato de que nesta linha são alocados encargos sociais de empregados, contribuintes individuais e gestores ligados à produção. A retenção de 11% por serviços prestados por pessoa jurídica não é despesa da Contratante-declarante do IR, razão pela qual não transita nem pelo custo nem pela despesa operacional, conforme explicitado no item 3.1.2 – Terceirização desta dissertação.

O AFRFB deve ficar atento, na linha 4A/7 – Alimentação do trabalhador, à parcela não dedutível.

Na linha 4A/8 – Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção são alocados custos de manutenção e reparo que, por terem sido contabilizados como resultado, implicam que o bem mantido ou reparado não teve sua vida aumentada em mais de 1 ano. Caso esse seja o caso, este custo deve ser ativado (ou imobilizado), cujo valor será posteriormente alocado a resultado através de encargos de depreciação, conforme se vê na linha 10. Nesta linha 8 é possível encontrar serviços sujeitos à retenção de 11%.

Na linha 4A/11 – Constituição de Provisões encontram-se as provisões de férias e seus adicionais e de 13º salário. Esses valores são provisionados contabilmente em obediência ao princípio contábil da competência. Outra informação importante é que os encargos sociais (Previdência Social e FGTS) oriundos destas provisões também são alocados nesta linha. Sua maior utilidade deve-se ao fato de estas provisões não estarem misturadas com as linhas 4, 5 e 6, proporcionando a estas uma capacidade analítica bem maior. Mas nas Demonstrações Contábeis muito provavelmente estarão misturadas.

A linha 4A/12 – Serviços Prestados por Pessoas Físicas sem Vínculo Empregatício, ligadas à produção, também tem grande utilidade para a Previdência. Neste momento cabe uma observação: esta linha é utilizada caso não haja um enquadramento melhor, significando que é possível encontrar colaboradores pessoas físicas em outras linhas, como na linha 4A/4 – Remuneração a Dirigentes de Indústrias.

Na linha 4A/13 – Serviços Prestados por Pessoa Jurídica, também ligados à produção, cabe a mesma observação feita para a linha 8: é possível encontrar serviços sujeitos à retenção de 11%.

O AFRFB deve verificar, se achar necessário, para quem foram pagas as verbas constantes nas linhas 14 e 15 – Royalties e Assistência Técnica no País/Exterior.

Já a linha 4A/16 (bem como a linha 4A/37) é um verdadeiro Curinga. Todos os custos de produção que não encontraram uma classificação nas linhas anteriores são aqui classificados.

Seus valores costumam ser relevantes mas, caso as classificações nas demais linhas tenham sido feitas com rigor, estas linhas não costumam surpreender a Previdência.

Nas linhas 4A/19 a 4A/22, passa-se da indústria para o comércio. Nesta fase também se usa a fórmula contábil clássica para o cálculo do CMV citada anteriormente. As compras de mercadorias das linhas 20 e 21 não podem, em princípio, ser objeto de MO própria ou terceirizada, pois neste caso sua classificação obrigatoriamente deve ser feita nas linhas 2 e 3 respectivamente. As comissões de venda do comércio, sempre presentes, não são consideradas custo mas despesas operacionais e são encontradas na ficha 5A (anexo 9.1.7), na linha 5A/2, 5A/3 ou 5A/4. Assim, carentes de mão de obra, estas linhas 19 a 22, em princípio não são de muita utilidade para o Fisco Previdenciário. No item 2.6.2.1 – CMV, há comentários sobre alocação de MO em CMV.

Saindo do comércio, entra-se na prestação de serviços. Sua análise é similar ao campo da indústria e, assim sendo, as linhas 24 a 38 não serão comentadas.

3.2.2.2 Ficha 4B - Despesas da atividade financeira (LR) – anexo 9.1.5

Numa característica das empresas vinculadas ao BACEN, nas despesas da atividade financeira não são incluídos pessoal ou serviços terceirizados; nelas são alocadas despesas com a captação financeira pura. Assim, o interesse da Previdência concentra-se na ficha 5B – Despesas Operacionais – Pessoa Jurídica do Sistema Financeiro (anexo 9.1.8).

3.2.2.3 Ficha 5A - Despesas operacionais - PJ em geral (LR) – anexo 9.1.7

Basicamente o que diferencia a ficha 4 desta ficha 5 é o fato de que nesta estão alocados resultados que não se relacionam à produção de bens ou serviços diretamente.

É sempre bom lembrar que as despesas com comissões de venda, pagas tanto a pessoas jurídicas quanto físicas, são alocadas nesta ficha, nas linhas 2 - Empregados, 3 – Contribuinte Individual ou 4 - PJ, isto é, como despesas operacionais, não como custo.

Cabe nesta ficha a observação feita anteriormente: para a SRFB, a PLR não é custo nem despesa operacional, sendo alocada apenas na ficha 6, em linha própria (ainda que a CVM pense de forma diversa).

Não serão feitos comentários individuais sobre todas as linhas posto que são similares aos feitos em relação as linhas da ficha 4.

A linha 5A/22 desta ficha recebe provisões totalmente dedutíveis para efeito de imposto de renda, isto é, férias e 13º salário. Já a linha 5A/23 – Demais Provisões recebe valores diferentes da linha 22 e, portanto, seus valores são totalmente indedutíveis para efeito de IR, sendo de interesse para a Previdência. É o caso das comissões: sobre as vendas efetuadas por vendedores (normalmente pessoas jurídicas), a Empresa lança em seu passivo circulante a parcela considerada devida da comissão e provisiona a parcela da comissão cujo pagamento tenha algum tipo de vinculação, como, por exemplo, o recebimento da duplicata. Ora, se esta parcela da comissão não é considerada pela Empresa como certa, ela também não pode ser dedutível para efeito do IR. O AFRFB deve acompanhar com cuidado as entradas e saídas da conta “comissões a pagar – curto e longo prazos”, de modo a exigir o correto tratamento previdenciário no momento devido. Esta movimentação também pode ser acompanhada no LALUR.

A linha 5A/24 – Gratificações a Administradores é, para o IR, totalmente indedutível. Tal se dá porque existe a divisão entre gratificações espontâneas ou obrigatórias. Estas (ou compulsórias) são salários dedutíveis, mas são lançadas na linha 2. As espontâneas (não obrigatórias), ainda que parte dos salários, são indedutíveis para efeito de IR.

A linha 5A/30 – Outras Despesas Operacionais também são verdadeiros curingas, cujos valores costumam ser relevantes. Trata-se de valores que não puderam ser alocados em nenhuma das linhas anteriores. Em teoria, se as alocações anteriores foram bem feitas, esta linha não seria de grande importância para a Previdência.

3.2.2.4 Ficha 6A - Demonstração do resultado - PJ em geral (LR) – anexo 9.1.9

Esta é a 1ª Demonstração Contábil a aparecer na DIPJ. As demais, Balanço Patrimonial e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados aparecem a partir da ficha 36. Tal fato se deve ao processo que a SRFB adotou para encadear a próxima ficha que é a 9 – Demonstração de Lucro Real.

Basicamente, esta ficha 6 é montada com os valores transferidos das fichas anteriores, adicionando-se os vários montantes que não foram analisados em fichas específicas. Acrescenta-se que estes montantes não analisados em fichas específicas costumam ser de pouco interesse para a Previdência.

As vendas canceladas e as devoluções da linha 3, por exemplo, não modificam as conclusões em relação à MO. Mesmo canceladas ou devolvidas, a MO atuou e há contribuições previdenciárias a pagar. Numa análise mais detalhada, porém, os cancelamentos podem modificar os valores das comissões e as empresas costumam levar isso a sério. De qualquer forma, a influência desta linha, repetimos, é pouca.

Tudo está encadeado na DIPJ. É o caso da linha 6A/8 desta ficha, Receita com Prestação de Serviços. Se há receita com prestação, é óbvio que há MO (física ou jurídica), que, por sua vez, já foi analisada na ficha 4A, linhas 26 a 29.

A linha 6A/18 desta ficha 6 é a mera transferência do saldo da ficha 4.

Esta ficha 6, como não poderia deixar de ser, tem um coringa na linha 31, onde são informados os valores que não encontram melhor classificação específica.

Por fim, chega-se às participações das linhas 6A/48 e 6A/49. A Previdência tem suas regras para tratar tais participações. Para o IR, as da linha 49 - Participações de Administradores e Partes Beneficiárias são totalmente indedutíveis. Para a Previdência, as participações dos administradores não-empregados são consideradas remunerações e, como tal, tributáveis.

Em relação à linha 6A/50 – Contribuições para Assistência ou Previdência de Empregados, é útil saber que esta despesa não se confunde com as despesas de mesma rubrica lançadas nas linhas 4A/2 e 5A/2. As despesas desta linha 6A/50 são um acréscimo mas baseado nos lucros

(pressupõem lucro) que deve ser analisado com cuidado e em conjunto com aquelas; as contribuições da ficha 4A não dependem de lucro.

3.2.2.5 Ficha 9A - Demonstração do lucro real (LR) – anexo 9.1.10

Esta ficha tem interesse para a Previdência no que diz respeito ao cruzamento de informações que será feito no Capítulo 5 desta dissertação. Trata-se, basicamente, das adições e exclusões feitas pelas Empresas ao seu resultado de modo a encontrar a base de cálculo do IR, sobre a qual é aplicada a alíquota legal. Esta base de cálculo é chamada pela SRFB de Lucro Real. Este valor não tem significado previdenciário ainda que suas adições e exclusões sejam informativamente úteis.

3.2.3 Pasta CSLL

Como a pasta sobre CSLL da DIPJ não será comentada, optou-se por apenas mencionar que tal pasta contém as fichas 16, 17, 18A e 18B.

3.2.4 Pasta informações

A pasta Informações contém as fichas de números 27 a 55. Neste item apenas aquelas consideradas as mais importantes são mencionadas.

Fichas de Demonstrações Financeiras

Ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial - PJ em Geral (LR) – anexo 9.1.11

Ficha 36B - Ativo - Balanço Patrimonial - Instituições Financeiras (LR)

Ficha 36C - Ativo - Balanço Patrimonial - Seguradoras, Previdência e Capitalização (LR)

Ficha 36D - Ativo - Balanço Patrimonial - Entidades Fechadas de Previdência Complementar (Isentas do IRPJ)

Ficha 37A - Passivo - Balanço Patrimonial - PJ em Geral (LR)

Ficha 37B - Passivo - Balanço Patrimonial - Instituições Financeiras (LR)

Ficha 37C - Passivo - Balanço Patrimonial - Seguradoras, Previdência e Capitalização (LR)

Ficha 37D - Passivo - Balanço Patrimonial - Entidades Fechadas de Previdência Complementar (Isentas do IRPJ)

Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (LR)

Ficha 39 - Origem e Aplicação de Recursos - Imunes ou Isentas

Fichas de Informações Econômicas

Ficha 44 - Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

Ficha 45 - Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

Fichas de Informações Gerais

Ficha 46 - Identificação de Sócios ou Titular (LR, LP e LA)

Ficha 47A - Rendimentos de Dirigentes, Sócios ou Titular (LR, LP e LA)

Ficha 47B - Rendimentos de Dirigentes - Imunes ou Isentas

Ficha 48 - Participação Permanente em Coligadas ou Controladas (LR e LA)

Ficha 49 - Dados de Sucessoras (LR e LA)

Ficha 50 - Demonstrativo do Imposto de Renda Retido na Fonte (LR, LP e LA)

Ficha 51 - Ativos no Exterior

Ficha 52 - Fundos/Clubes de Investimento (LR, LP e LA)

Ficha 53A - Outras Informações (LR)

Ficha 53B - Outras Informações (LP e LA)

Ficha 54A - Informações de Optantes pelo Refis (LR, LP, LA)

Ficha 54B - Informações de Optantes pelo Refis - Imunes ou Isentas

Ficha 55 – Informações de Optantes pelo Paes

Nesta pasta de informações, o foco será nas fichas de Demonstrações Financeiras e de Informações Gerais.

3.2.4.1 Fichas 36 a 39 de Demonstrações Financeiras

Comentários sobre Demonstrações Contábeis já foram feitos no capítulo 2 – Referencial Teórico. Outros comentários serão feitos no capítulo 5, em que as informações de diversas fontes serão correlacionadas.

3.2.4.2 Fichas 46 a 55 de Informações gerais

3.2.4.2.1 Ficha 46 - Identificação de sócios ou titular (LR, LP e LA) – anexo 9.1.12

Como esta dissertação lida com as maiores S.A. do País, pode parecer estranho uma ficha com a pretensão de identificar acionistas. Mas trata-se dos maiores sócios, no limite quantitativo de 999.

3.2.4.2.2 Ficha 47A - Rendimentos de dirigentes, sócios ou titular (LR, LP e LA) – anexo 9.1.13

Tal qual a DIRF, esta ficha obedece ao regime de caixa. Tão importante quanto correlacionar os valores desta ficha com a DIRF, é correlacioná-los com os montantes informados nas fichas 4 e 5.

As linhas Lucros/Dividendos e JSCP (juros sobre o capital próprio) são pagas a sócios ou acionistas. Já os valores informados na linha Demais Rendimentos podem ser pagos inclusive a Dirigentes. Nos 2 primeiros casos, não há incidência de IR na fonte. No último caso, há.

3.2.4.2.3 Ficha 53A - Outras informações (LR) – anexo 9.1.14

Na linha 53A/6 - Contribuição para o INSS desta ficha, é informado o valor das despesas com contribuições previdenciárias. Isso inclui a cota patronal, o seguro acidente do trabalho e terceiros. Na linha 07 - Contribuição para o FGTS é informada a despesa com o Fundo.

O somatório das linhas 6 e 7 não necessariamente será igual ao somatório dos encargos sociais das linhas 4A/6 e 5A/5, pois nestas fichas também há encargos sociais, respectivamente, nas linhas 11 e 22 para as empresas que também provisionam encargos sociais sobre férias e 13º salário.

Na linha 19 desta ficha há uma informação a respeito do método de avaliação de estoques, devendo a Empresa optar por custo médio, custo médio ponderado ou PEPS. Esta informação tem forte influência nos cálculos dos estoques. Entretanto, como a ficha 4A da DIPJ traz exatamente os valores por competência da MO utilizada na fabricação dos produtos ou na prestação dos serviços, o método de avaliação de estoques não causa nenhuma distorção na remuneração do exercício que está sendo auditado.

3.2.4.2.4 Fichas 54 e 55 – REFIS E PAES

Estas fichas possuem informações úteis para análise do REFIS e do PAES, mas não serão comentadas nesta dissertação.

3.2.5 Livro de apuração do lucro real – LALUR

O LALUR não é uma pasta da DIPJ. Trata-se do Livro de Apuração do Lucro Real, uma boa ferramenta de análise para a Previdência, pois é outro informativo onde a Empresa registra o que é e o que não é dedutível.

O LALUR nasceu do fato de que o lucro contábil não é a base de cálculo do IR. A base impositiva da SRFB é o que ela chama de Lucro Real. Então, simplesmente, há necessidade de controlar, de forma definitiva e por escrito, as diferenças existentes entre o lucro contábil e o lucro real. Estas diferenças estão no LALUR.

O normativo básico do LALUR é o próprio RIR. Todas as empresas sujeitas ao lucro real estão obrigadas a emitir o livro. A escrituração de cada período se completa com a assinatura do responsável pela pessoa jurídica e de contabilista legalmente habilitado, mas há total dispensa de qualquer tipo de registro em qualquer lugar. Ele é composto por:

- Parte A, destinada aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período (adições, exclusões e compensações), tendo como fecho a transcrição da demonstração do lucro real. Assim, os valores lançados nesta parte estão registrados na Contabilidade; e

- Parte B, destinada exclusivamente ao controle dos valores que não constem da escrituração contábil, mas que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos futuros.

Em princípio, despesas e custos são todos dedutíveis. Uma Empresa não incorreria em gastos desnecessários. Já foi dito que as razões que levam a SRFB a não permitir que determinada despesa (ou custo) seja dedutível pode ser uma ótima pista a ser seguida. Por outro lado, a própria SRFB determina que alguns valores sejam dedutíveis ainda que não contabilizados.

De certa forma já foram vistas algumas destas exclusões de despesas e custos quando da análise das fichas da DIPJ, exclusões estas assinaladas na coluna à direita de cada linha. O AFRFB deve ficar atento principalmente para exclusões de despesas e custos referentes a remunerações diretas e indiretas.

O art. 152 da Lei 6.404 traz limitações à remuneração dos Gestores:

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado (Redação dada pela Lei 9.457/97).

A implicação imediata deste artigo é que a remuneração, direta e indireta (benefícios de qualquer natureza) e até mesmo verba de representação têm que estar previstas em ata de assembléia. Cabe à Empresa fornecê-la ao AFRFB.

§ 1º do mesmo artigo - O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.”

§ 2º do mesmo artigo - Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Nestes parágrafos, a Lei faz limitações à remuneração, sendo a principal a que limita ao menor dos dois valores possíveis. O excesso, por ser despesa, deve ser adicionado à base de cálculo do IR. Mas reparem: a PLR paga com base na Lei 6.404/76 é alcançável pela PS.

3.3 Demonstrativo de apuração de contribuições sociais – DACON

Este é o demonstrativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil que engloba o PIS/PASEP (programa de integração social/programa de formação do patrimônio do Servidor) e a COFINS (contribuição para o financiamento da Seguridade Social). Simplificadamente falando, a Instrução Normativa SRFB nº 590, de 22 de dezembro de 2005, determinou que as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes cumulativo e não-cumulativo, bem como aquelas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários, devem entregar mensalmente o Dacon se tiverem auferido receita bruta superior a 30 (trinta) milhões de reais no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente ao Dacon a ser apresentado. É o caso das Empresas alvo desta dissertação, isto é, companhias abertas.

Estão dispensadas da apresentação do demonstrativo, dentre outras:

- a) as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), relativamente aos períodos abrangidos por esse sistema;
- b) as pessoas jurídicas imunes e isentas do imposto de renda, cujo valor mensal das contribuições a serem informadas no Dacon seja inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e
- c) os órgãos públicos, as autarquias e as fundações públicas;

A pessoa jurídica excluída do Simples passa a ser obrigada a entregar o Dacon a partir do mês em que a exclusão surtir seus efeitos. O Dacon deve ser entregue de forma centralizada, pela matriz.

As despesas com PIS/PASEP e COFINS podem ser encontradas, na DRE, tanto como dedução da receita bruta quanto como despesa administrativa. No primeiro caso, trata-se de PIS/PASEP e COFINS sobre a própria receita bruta da Empresa. No segundo caso, trata-se dos mesmos tributos mas aplicados sobre as receitas operacionais.

3.3.1 Programas de integração social e de formação do patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e contribuição para o financiamento da Seguridade Social – COFINS

O PIS/PASEP e a COFINS serão analisados conjuntamente. O fato gerador do PIS/PASEP e da COFINS, tanto cumulativos como não-cumulativos, é, basicamente, o auferimento de receita pela pessoa jurídica.

Entretanto, interessa mais para a Previdência a forma de cálculo pelo lado das exceções, das exclusões permitidas do que pelo lado da receita.

Grosso modo, tanto no regime cumulativo como no não-cumulativo, as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS são aplicadas sobre a receita bruta (ou receita operacional) com a exclusão permitida de alguns valores como vendas canceladas, IPI dentre outras e com a exclusão de algumas receitas, como no caso de receita com exportação.

Acontece que o regime não-cumulativo tem mais deduções do que o cumulativo, razão que o torna mais atrativo. O interesse da Previdência concentra-se nas deduções (ou créditos) permitidas, razão de esse procedimento tributário ser considerado não-cumulativo, deduções estas representadas principalmente pelos custos de “serviços” utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda e os “frete” relativos aos bens ou produtos destinados à venda.

As fichas do DICON são as de número 1 a 29/B. A seguir, registram-se e comentam-se aquelas consideradas mais importantes para a PS.

Pasta Cadastro

Ficha 1 - Dados Iniciais

Ficha 2 - Dados Cadastrais

Ficha 3 - Dados do Representante e do Responsável

Pasta PIS/PASEP

Ficha 6A – Apuração dos Créditos de PIS/Pasep – Aquisições no Mercado Interno – Regime Não-Cumulativo

Ficha 7B – Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo

Pasta COFINS

Ficha 16A – Apuração dos Créditos da Cofins – Aquisições no Mercado Interno – Regime Não-Cumulativo

É importante lembrar que uma Empresa pode se enquadrar, ao mesmo tempo, no regime cumulativo e não-cumulativo, dependendo da combinação de suas operações, enquadramento esse definido na Ficha 1 (anexo 9.2.1). O mérito da cumulatividade ou da não-cumulatividade não é comentado porque esta informação é de pouca utilidade para a Previdência.

Na linha 3 da ficha 6A (anexo 9.2.2) é possível verificar os serviços prestados por pessoa jurídica que representam custo ou despesa, e que a Empresa contratante crê poderem ser créditos a serem abatidos do cálculo do PIS/PASEP e na linha 6A/7, são informados gastos com armazenagem e frete.

Na linha 3 da ficha 6A só entram serviços prestados por pessoa jurídica já que o valor da MO paga a pessoa física não gera direito a crédito (§ 2º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Tal se dá porque o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS não pode gerar crédito. Há uma exceção a esse imperativo na linha 18 desta ficha 6A – Créditos da Atividade de Transporte de Cargas - Subcontratação de Serviços, onde as empresas de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratam serviço de transporte de carga prestado por pessoa física, transportador autônomo, ou por pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples, informam o valor do crédito presumido de que tratam os §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c o art. 15, inciso II da mesma Lei, calculado mediante a aplicação, sobre o valor dos serviços subcontratados, da alíquota correspondente a 1,2375 % (1,65% x 75%).

Na coluna "Créditos Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a receitas de vendas tributadas, que gerem direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep. Na coluna "Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Ambas as colunas são úteis para a Previdência.

Ainda que não sejam o objetivo principal desta dissertação, as entidades mencionadas no art. 13 da Medida Provisória - MP 2.158-35 contribuem com 1% sobre a folha de pagamento.

Art.13 - A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

- I - templos de qualquer culto;
- II - partidos políticos;
- III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;
- V - sindicatos, federações e confederações;
- VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;
- VII - conselhos de Fiscalização de profissões regulamentadas;
- VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;
- IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e
- X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

As pessoas jurídicas relacionadas neste art. 13 da MP 2158/2001 estão isentas da COFINS em relação às receitas de suas atividades próprias.

Assim, na ficha 7B – Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Regimes Não-Cumulativo e Cumulativo do DACON, linha 16, é informado o valor total da folha de salários, o qual

corresponde à totalidade da remuneração paga, devida ou creditada a trabalhadores assalariados daquelas entidades.

Compõe a base de cálculo a ser informada nesta linha a remuneração do trabalho assalariado a qualquer título, tal como salários, gratificações, comissões, adicional de função, ajuda de custo, aviso prévio trabalhado, adicional de férias, quinquênios, adicional noturno, horas extras, 13º salário, repouso semanal remunerado, diárias superiores a cinquenta por cento do salário e quaisquer outras verbas salariais.

Não integram a base de cálculo a ser informada nesta linha o salário família, o aviso prévio indenizado, o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) pago diretamente ao empregado na rescisão contratual e a indenização por dispensa, desde que dentro dos limites legais.

A retenção na fonte de PIS/PASEP, COFINS e CSLL está normatizada pelo art. 30 da Lei 10.833/2003 e é tratada no item 3.4 – DIRF abaixo.

As fichas da pasta COFINS (no anexo 9.2.3 pode ser encontrada a ficha 16A) têm preenchimento idêntico ao das fichas da pasta PIS/PASEP, razão pela qual não serão comentadas.

3.4 Declaração de imposto de renda retido na fonte – DIRF

O Normativo básico sobre a retenção na fonte é o próprio RIR, Livro III – Tributação na Fonte e sobre Operações Financeiras, em seu Título I – Tributação na Fonte.

Ao lidar com a DIRF é sempre importante lembrar que ela é preenchida pelo regime de caixa, diferente do regime de competência da Contabilidade. Assim, o salário de Dezembro/X1 pago em Janeiro/X2 aparece na Contabilidade em Dezembro/X1 e na DIRF, em Janeiro/X2. Mas estas diferenças não costumam ser muito grandes, posto que se repetem ano a ano.

Estão obrigadas a apresentar a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) as seguintes pessoas jurídicas que pagaram ou creditaram rendimentos com retenção do imposto

de renda na fonte (nunca é demais repetir: para constar na DIRF, nem sempre é obrigatório ter havido retenção, como ficará claro), ainda que em um único mês do ano-calendário, por si ou como representantes de terceiros:

- a) estabelecimentos matrizes de pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, inclusive os imunes ou isentos;
- b) pessoas jurídicas de direito público;
- c) filiais, sucursais, ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior;
- d) empresas individuais;
- e) caixas, associações e organizações sindicais de empregados e empregadores;
- f) titulares de serviços notariais e registrais (cartórios);
- g) condomínios;
- h) instituições administradoras de fundos ou clubes de investimentos;
- j) órgãos gestores de mão de obra do trabalho portuário.

Os órgãos, as autarquias e as fundações da administração pública federal que efetuaram pagamentos a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços também devem apresentar a Dirf.

3.4.1 Informações obrigatórias na DIRF

Na Dirf, devem constar todos os beneficiários de rendimentos, como segue, com destaque para o fato de que, para constar na DIRF, não é obrigatório ter havido retenção:

- que tenham sofrido retenção do imposto de renda e/ou de contribuições, ainda que em um único mês do ano-calendário;
- do trabalho assalariado ou não assalariado, de aluguéis e de royalties, acima de R\$ 6.000,00 (seis mil reais), pagos durante o ano-calendário, ainda que não tenham sofrido retenção do imposto de renda.

O Fato Gerador da retenção do imposto de renda na fonte é múltiplo e complexo e, de acordo com o RIR/1999 em seus artigos 43, 620, 624, 626, 633, 637 e 717 e a Lei nº 11.053, de 2004, art. 3º, pode ser resumido como segue nas letras abaixo:

- a) Pagamento de salário, inclusive adiantamento de salário a qualquer título, indenização sujeita à tributação, ordenado, vencimento, provento de aposentadoria, reserva ou reforma, pensão civil ou militar, soldo, pro labore, remuneração indireta, retirada, vantagem, subsídio, comissão, corretagem, benefício (remuneração mensal ou prestação única) da previdência social, privada, do Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) e de Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), remuneração de conselheiro fiscal e de administração, diretor e administrador de pessoa jurídica, titular de Empresa individual, gratificação e participação dos dirigentes no lucro e demais remunerações decorrentes de vínculo empregatício, recebidos por pessoa física residente no Brasil.
- b) Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da Empresa.
- c) Rendimento efetivamente pago ao sócio ou titular de pessoa jurídica optante pelo Simples, a título de pro labore, aluguel e serviço prestado.
- d) Pagamento de benefício a pessoa física, por entidade de previdência complementar (aberta ou fechada), exceto na hipótese de opção pela tributação exclusiva de que trata a Lei nº-11.053, de 2004, art. 1º (ver código 5565).

3.4.2 Remuneração indireta

Até mesmo a remuneração indireta deve sofrer a retenção, conforme fica claro no artigo 622 do RIR. O potencial revelador desse artigo, combinado com o relatado no item 3.1.1.1 – Remuneração direta e indireta desta dissertação, em termos previdenciários, é grande, a tal ponto que se optou por relacioná-lo abaixo na íntegra, com destaque para o fato de que a relação que segue não é exaustiva. Cabe à fonte (a Empresa retentora) demonstrar os cálculos da retenção.

Art. 622. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art.74):

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

Parágrafo único. A falta de identificação do beneficiário da despesa e a não incorporação das vantagens aos respectivos salários dos beneficiários, implicará a tributação na forma do art. 675.

Como remuneração indireta, servem como exemplos, sempre de forma não exaustiva, fornecidos tanto ao colaborador da Empresa quanto a pessoas ligadas (parentes, por exemplo):

a) pacotes atlético-culturais; b) cartões de créditos corporativos com gastos pessoais; c) restaurantes; d) serviços de recolocação; e) descontos em produtos da própria Empresa ou de terceiros; f) transporte; g) seguro de vida; h) empregados, domésticos ou não; i) serviços terceirizados j) estacionamento; k) propriedade de bens móveis ou imóveis; l) uso de bens móveis ou imóveis; m) passagens; n) viagens particulares (férias); o) despesas médico-hospitalares; p) planos de aposentadoria; etc.

De acordo com o art. 628 do RIR e o art. 65 da MP 2158-35 de 2001, também estão sujeitas à retenção as importâncias pagas por pessoa jurídica à pessoa física, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários, direitos autorais e remunerações por quaisquer outros serviços prestados, sem vínculo empregatício, inclusive as relativas a empreitadas de obras exclusivamente de trabalho, as decorrentes de fretes e carretos em geral e as pagas pelo órgão gestor de mão-de-obra do trabalho portuário aos trabalhadores portuários avulsos.

Na DIRF, nos casos de transporte efetuados por contribuintes individuais, os rendimentos tributáveis são:

I - quarenta por cento do rendimento decorrente do transporte de carga e de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados;

II - sessenta por cento do rendimento decorrente do transporte de passageiros.

Também estão sujeitos à retenção, de acordo com os arts. 49, 52, 53, 620, 631 e 639 do RIR, os rendimentos mensais de aluguéis ou *royalties*, tais como: aforamento; locação ou sublocação; arrendamento ou subarrendamento; direito de uso ou passagem de terrenos, de aproveitamento de águas, de exploração de películas cinematográficas, de outros bens móveis, de conjuntos industriais, invenções; direitos autorais (quando não percebidos pelo autor ou criador da obra); direitos de colher ou extrair recursos vegetais, pesquisar e extrair recursos minerais; juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento de *royalties*; o produto da alienação de marcas de indústria e comércio, patentes de invenção e processo ou fórmulas de fabricação; importâncias pagas por terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos (juros, comissões etc.); importâncias pagas ao locador ou cedente do direito, pelo contrato celebrado (luvas, prêmios etc.); benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado; despesas para conservação dos direitos cedidos (quando compensadas pelo uso do bem ou direito);

Da mesma forma, pelos arts. 192, XIII e 651, I do RIR e pelo art. 26 da Lei nº 10.637, de 2002, sofrem retenção as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outras pessoas jurídicas a título de comissões, corretagens, ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais.

De acordo com o art. 677 do RIR, os prêmios distribuídos, sob a forma de bens e serviços, mediante concursos e sorteios de qualquer espécie, exceto a distribuição realizada por meio de vale-brinde também estão sujeitos à retenção.

As importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica correspondentes a multas e qualquer outra vantagem, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato, excetuadas as indenizações pagas ou creditadas em conformidade com a legislação trabalhista e aquelas destinadas a reparar danos patrimoniais, também sofrem retenção na fonte, de acordo com o art. 681 do RIR.

As importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição também são base para a retenção na fonte (RIR, art. 652).

As importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas civis ou mercantis pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a título de prestação de serviços a outras pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, assim como as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços de limpeza e conservação de bens imóveis, exceto reformas e obras assemelhadas; segurança e vigilância; e por locação de mão-de-obra de empregados da locadora colocados a serviço da locatária, em local por esta determinado também estão sujeitas ao imposto de renda na fonte (RIR/99, art. 647 e 649).

Serviços de natureza profissional constam nos Decretos-Lei 2.030/83, art. 2º, e 2.065/83, art. 1º, III e na Lei 7.450/85, art. 52, tais como: administração de bens ou negócios em geral (exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens); advocacia; análise clínica laboratorial; análises técnicas; arquitetura; assessoria e consultoria técnica (exceto o serviço de assistência técnica prestado a terceiros e concernente a ramo de indústria ou comércio explorado pelo prestador do serviço); assistência social; auditoria; avaliação e perícia; biologia e biomedicina; cálculo em geral; consultoria; contabilidade; desenho técnico; economia; elaboração de projetos; engenharia; (exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas); ensino e treinamento; estatística; fisioterapia; fonoaudiologia; geologia; Leilão; manutenção de bens móveis e imóveis; medicina, (exceto quando prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); nutricionismo e dietética; odontologia; organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios e congêneres; pesquisa em geral; planejamento; programação; prótese; psicologia e psicanálise; química; raios-X, radiologia e radioterapia; relações públicas; serviço de despachante; terapêutica ocupacional; tradução ou interpretação comercial; transportes; urbanismo; veterinária.

A DIRF ano base 2006 teve como prazo limite de entrega o dia 16 de Fevereiro de 2007, um prazo bem mais reduzido do que o da DIPJ.

Outro ponto que se deve ter em mente ao lidar com a DIRF é que esta declaração não se limita ao imposto de renda. As retenções feitas em nome da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP

também são informadas na DIRF, aumentando o seu potencial informativo. São os seguintes os artigos da Lei 10.833/2003 que balizam a retenção desses tributos:

Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte, locação de mão-de-obra, medicina, engenharia, publicidade e propaganda, assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se inclusive aos pagamentos efetuados por:

I - associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;

II - sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;

III - fundações de direito privado; ou

IV - condomínios edilícios.

§ 2º Não estão obrigadas a efetuar a retenção a que se refere o **caput** as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES.

§ 3º As retenções de que trata o **caput** serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas a alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.

§ 4º Os serviços de medicina e os de engenharia de que trata o **caput** deste artigo são, respectivamente, os prestados por ambulatório, banco de sangue, casa e clínica de saúde, casa de recuperação e repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro; e os de construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas.

Art. 31. O valor da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, de que trata o art. 30, será determinado mediante a aplicação, sobre o montante a ser pago, do percentual de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), correspondente à soma das alíquotas de 1% (um por cento), 3% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), respectivamente.

§ 1º As alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. (...)

3.5 Demonstrações financeiras padronizadas - DFP da Comissão de Valores Mobiliários – CVM

A leitura atenta do Parecer do Auditor é o primeiro passo do AFRFB ao analisar uma DFP. Nas palavras de Martins (Boletim 26/2005, p. 2): “Corre-se o risco de se firmar determinadas conclusões para, ao ler esse parecer apenas ao final, descobrir-se quanta bobagem se concluiu e quanto tempo se perdeu.”.

O Mestre tem razão. De fato, aquilo que foi ressaltado no Parecer de Auditoria deve ser imediatamente ponderado pelo AFRFB: o que pode ser aproveitado?

Porque o Analista de Mercado pode repensar a nota da Empresa; o Analista de crédito pode negar o empréstimo ou exigir mais garantias. Mas, para o AFRFB, sua Auditoria-fiscal tem que ser concluída, independentemente do Parecer; ainda mais que os Pareceres alteram-se ao longo do tempo.

Então, como sempre, cada caso é um caso. Na esmagadora maioria das vezes, o Parecer não condena totalmente a Contabilidade e nem a parte que interessa à Previdência. Não obstante os Pareceres, o AFRFB deve convencer-se da correta evidência das diversas formas de contratação de serviços. A Contabilidade faz prova contra ou a favor das Empresas, independentemente do Parecer.

Paradoxalmente, o AFRFB deve ter mais cuidado com Pareceres Limpos. As Empresas são useiras em opor Pareceres sem Ressalvas contra o Fisco. O AFRFB deve, de fato, conforme demonstrado no item 1.7.1 - Controles internos das Empresas – Governança Corporativa, encará-los como mais uma informação: a ressalva é útil mas, quanto a parte não ressaltada, o AFRFB deve redobrar a cautela – os resultados das ações fiscais demonstram que os Pareceres do Auditor Externo, definitivamente, passam ao largo das Contribuições Previdenciárias .

Além do parecer, é indispensável conhecer o negócio da Empresa. Estar atualizado, acompanhar a imprensa especializada, sites da internet, livros etc. O fato é que pessoas de fora da Empresa nunca conseguem toda a informação, mas o que se consegue pode ser o detalhe que permite um bom trabalho.

3.5.1 Notas explicativas – NE facilitam conhecer o negócio da Empresa

Para quem dispõe da DIPJ, talvez a melhor parte das DFP sejam suas NE e seu Relatório da Administração. A leitura atenta destas partes das Demonstrações é condição essencial para conhecer a Empresa sob Auditoria-fiscal. Não faz de ninguém um especialista, mas cada leitura das DFP, que deve ser constante e sistemática, aprimora a habilidade do AFRFB, aproximando-o cada vez mais do ideal, agregando conhecimento e ampliando seus horizontes profissionais.

Nas NE e no Relatório da Administração é possível encontrar informações sobre:

- a) consolidação, com informações sobre a Empresa de vendas;
- b) política e composição de estoques;
- c) política e composição do imobilizado;
- d) política e composição do diferido;
- e) posicionamento da Empresa em relação a débitos civis, fiscais e previdenciários;
- f) composição analítica de contas diversas sintetizadas nas DFP;
- g) política de remuneração a colaboradores;
- h) principais benefícios a empregados, acordos coletivos, admissões/demissões, treinamento;
- i) estratificação de empregados e quantificação aproximada da terceirização (postos de trabalho), indicando se a Empresa tem produção horizontal ou vertical;
- j) participação nos resultados dos empregados e gestores;
- k) estratégia, plano de negócios, empreendimentos produtivos e investimentos em andamento, definindo pela compra ou pela construção;
- l) política de dividendos;
- m) segmentação dos negócios, ampliando o conhecimento do AFRFB sobre o todo;
- m) principais estabelecimentos e regiões de atuação;
- n) patrocínios esportivos;
- o) governança corporativa, com seus conselhos de administração e fiscal, diretorias, comitês diversos, todos remunerados;
- p) resultado por área de negócio, permitindo uma visão mais detalhada do fluxo da remuneração no diversos segmentos;

As letras citadas acima permitem montar parte do quebra-cabeça chamado Empresa. Repetimos que não se consegue montá-lo por inteiro porque faltam peças e por outros fatores

limitantes, como o tempo; mas a visão do quadro nos dá uma idéia muito boa do todo. Muitas das peças faltantes podem ser montadas pela lógica inerente ao processo. O potencial é imenso.

A respeito das DFP, um normativo deve ser especialmente considerado pelo AFRFB. Por volta do mês de Fevereiro de cada ano, a CVM emite o Ofício Circular número 1, que versa a respeito de “Orientações sobre Normas Contábeis pelas Companhias Abertas”. Estes Ofícios Circulares são ótima fonte de informação para quem é especialista e para quem quer conhecer as DFP e as Empresas e grande parte dele é dedicado às NE. Nas palavras da CVM:

Os Ofícios-Circulares emitidos pela área técnica da CVM têm como objetivo principal divulgar os problemas centrais e esclarecer dúvidas sobre a aplicação das Normas de Contabilidade pelas Companhias Abertas e das normas relativas aos Auditores Independentes. Esse ofício-circular também procura incentivar a adoção de novos procedimentos e divulgações, bem como antecipar futura regulamentação por parte da CVM e, em alguns casos, esclarecer questões relacionadas às normas internacionais emitidas pelo IASB.

O art. 16 da IN CVM 202/93 determina que as DFP devem ser entregues no prazo máximo de 3 meses após o encerramento do exercício social.

4 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Antes de entrar no procedimento metodológico propriamente dito, dois esclarecimentos são necessários. Em primeiro lugar, esta dissertação faz diferenciação entre dado e informação. Assim, um valor extraído de um Instrumento de auditoria é um dado até o momento em que é comentado, transformando-se em informação. É a relevância que permite a distinção entre dado e informação (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 99).

Em segundo, os Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária foram criados por entidades diferentes e com finalidades também diferentes e que possuem dados com valores e objetivos redundantes, mas que podem ser complementares.

O procedimento metodológico consiste, de forma resumida, em pinçar um dado isolado de determinado Instrumento de Auditoria previdenciária, indicando as características que o transformam numa informação, no atacado ou no varejo, útil para a PS. Sempre que possível, esse dado pinçado será correlacionado com outro(s) dado(s) do mesmo ou de diferente(s) Instrumento(s) de auditoria, buscando transformá-lo em outra(s) informação(ões) útil(eis) para a Previdência Social.

Esta dissertação, baseando-se na Ciência Contábil e na análise dos Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária, tem as seguintes classificações:

- a) quanto à natureza, é uma pesquisa aplicada (utilitária), pois busca atender demandas imediatas da PS, isto é, objetiva extrair aplicações práticas dos Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária em paralelo com a Ciência Contábil;
- b) quanto aos objetivos, é uma pesquisa com enfoque descritivo (ou positivo, não-normativo), pois visa o estabelecimento de relações entre variáveis, no caso os dados dos Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária;
- c) o método utilizado, ainda que não exclusivo, é o dedutivo, pois partimos da premissa maior, que é a Ciência Contábil, e de premissas secundárias que são os Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária, de modo que todas as conclusões podem ser refutadas.

d) quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, que objetivou embasar em termos da Ciência Contábil, as conclusões obtidas.

e) ainda quanto aos procedimentos, também é documental, pois os Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária foram esquadrihados em busca de informações.

f) quanto à intervenção, é uma pesquisa observacional, pois há análise de dados e extração de informações sem a menor possibilidade de influenciar no fenômeno, isto é, de alterar os resultados pela própria ação.

g) quanto às fontes, trata-se de uma pesquisa secundária, considerando a revisão bibliográfica. Entretanto, quanto à análise dos Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária, trata-se de pesquisa em fontes primárias.

Por outro lado, nesta dissertação constam apenas os esforços bem sucedidos de transformação de dados em informações. As tentativas infrutíferas, inúmeras, ficaram de fora.

Nas tentativas infrutíferas deve ficar claro que um determinado dado pode transformar-se em informação para um tipo de usuário e, ao mesmo tempo, ser sempre um dado, sem utilidade, para outro. É como diz Petrenco (2004, p. 86): “... o entendimento de que existe insuficiência de informações depende da necessidade de cada usuário.” Ampliando a frase da Autora, pode-se acrescentar que a utilidade da informação também depende da capacidade do AFRFB. Emprestar relevância a um determinado dado não deixa de ser uma tarefa pessoal, subjetiva. De qualquer maneira, não há, nesta dissertação, de forma alguma, a pretensão de esgotar o potencial informativo dos Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária aqui citados.

5 CORRELAÇÕES DOS INSTRUMENTOS: A AUDITORIA-FISCAL PREVIDENCIÁRIA APLICADA

Pretende-se, neste capítulo, seguindo o procedimento metodológico citado, extrair conclusões úteis, em termos de Auditoria-fiscal previdenciária, dos dados informados nos Instrumentos.

Nos capítulos 2 – Referencial Teórico e 3 – Referencial Legal, discorreu-se sobre os balizamentos teóricos e legais das Empresas. Neste capítulo, juntando tais demarcações, busca-se um somatório maior do que as partes.

De acordo com Bueno (1976), correlacionar significa relacionar uma coisa à outra. Busca-se correlacionar um dado a uma utilidade para a Previdência Social, ainda que para tanto seja preciso, antes, correlacionar o dado a outro(s) dado(s), emprestando-lhe(s) relevância e transformando-o(s) em informação.

5.1 DIPJ

Para entendimento da DIPJ é recomendada a leitura do item 3.2 desta dissertação, que discorre sobre os fundamentos legais desta declaração.

5.1.1 Correlação aplicada ao CMV/CPV da DIPJ, ficha 4A – anexo 9.1.4

Neste item 5.1.1 comentários são feitos sobre algumas das linhas da ficha 4A consideradas mais ligadas à dissertação. No item 5.1.2 – Exemplo da ficha 4A, apresenta-se um exemplo numérico que facilita o entendimento.

5.1.1.1 Linhas 4A/2 e 4A/3 – Compras de insumos à vista e a prazo

Nestas linhas são lançadas as aquisições de matéria-prima. Destas aquisições fazem parte os gastos com fretes feitos com pessoas físicas ou jurídicas. Os gastos com fretes pessoas físicas podem ser encontrados na DIRF.

Os fretes que não são custo, mas despesas operacionais, entram na linha 5A/30 – Outras despesas operacionais (anexo 9.1.7).

5.1.1.2 Linha 4A/4 – Remuneração a dirigentes de indústria

Da mesma forma que na linha 4A/5 a seguir, este dado está pronto para uso. Nesta linha entram as remunerações dos dirigentes de indústria tanto empregados como contribuintes individuais. Somando o valor desta linha 4A/4 com o valor lançado na linha 5A/1 – Remuneração a dirigentes e ao conselho de administração (anexo 9.1.7), aparece como resultado a folha de pagamento dos maiores salários da Empresa.

5.1.1.3 Linha 4A/5 – Custo do pessoal aplicado na produção

A linha 5 – Custo do Pessoal Aplicado na Produção da ficha 4A da DIPJ também é um dado pronto para uso. O valor ali informado é exatamente a MO de empregados aplicada aos produtos no exercício a que se refere a Declaração. É um dado livre das distorções causadas pelos encargos da PS e do FGTS e de provisões para férias e 13º salário. Esta linha 4A/5 está livre, inclusive, da PLR dos empregados, que deve ser informada na linha 6A/48 (anexo 9.1.9). A linha 4A/5 está pronta para ser correlacionada com as folhas de pagamento fabris oferecidas ao AFRFB.

Ao auditar esta linha 5, não é preciso preocupar-se com a MO armazenada nos estoques das linhas 17, 22 e 38. E, quanto à MO armazenada nos estoques das linhas 1, 19 e 24, esta se refere a exercícios passados, que poderão ser analisadas através da DIPJ de seus respectivos exercícios.

O somatório desta linha 4A/5 com o valor informado na linha 5A/2 perfaz o total da folha de pagamento dos empregados da Empresa, incluindo salários diretos e indiretos. A comparação deste somatório com as folhas de pagamento apresentadas pela Empresa é inescapável.

Reparem que ainda não se tratou do mérito dos contribuintes individuais. Neste total também não são considerados os empregados por ventura considerados na linha 4 da ficha 4A, cujo montante não deve ser tão relevante em relação ao total da folha de empregados.

5.1.1.4 Linha 4A/6 – Encargos sociais

Esta linha engloba gastos com PS e FGTS. É uma linha sem uma orientação muito precisa, na medida em que recebe valores cuja base de cálculo seja as linhas 4A/4 e 4A/5. Entretanto, não recebe os valores cuja base de cálculo seja a linha 4A/12. Na verdade, algumas Empresas costumam lançar todo o FGTS e toda a PS nesta linha 4A/6 mas outras lançam parcelas destas contribuições na própria linha 4A/12 – Serviços prestados por PF sem vínculo empregatício, conforme o caso.

A linha 4A/6 – Encargos sociais somada à linha 5A/5 - Encargos Sociais (inclusive FGTS) perfaz quase a totalidade da PS e do FGTS da Empresa. A soma não representa o todo porque é possível que um pouco de PS e de FGTS apareça nas linhas 4A/11 – Constituição de provisões, 4A/12 - Serviços prestados por PF sem vínculo empregatício e 5A/22 – Provisões para férias e 13º de empregados. Entretanto, nas linhas 53A/6 – Contribuição para o INSS e 53A/7 – Contribuição para o FGTS (ambas no anexo 9.1.14) são informadas, respectivamente, as contribuições previdenciárias e o FGTS, por seu valor total. Este valor total pode ser comparado com as demais linhas aqui citadas, inclusive com os valores efetivamente recolhidos.

5.1.1.5 Linha 4A/7 – Alimentação do trabalhador

Os valores constantes nesta linha são auto-explicativos. Principalmente quando informados na coluna “não-dedutível”.

5.1.1.6 Linha 4A/8 – Manutenção e reparos de bens aplicados na produção

Os valores constantes nesta linha têm boa possibilidade de estarem sujeitos à retenção de 11%. É a inteligência do art. 146 da IN número 3 da SRP de 14/07/2005, a seguir:

Art. 146 da IN 3 de 14/07/2005. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;

Como esta dissertação lida com grandes Empresas, é provável que parte de sua manutenção (que envolve reparos) seja feita através de Cessão de Mão-de-Obra - CMO. A manutenção de equipe à disposição da contratante é inerente à própria CMO. Cabe à Empresa discriminar os valores desta linha, fornecendo dados para que o AFRFB possa decidir sobre a tributação. Para que se tenha uma idéia da relevância dos valores gastos com manutenção, os seguintes montantes das NE das DFP/2006 da Telemar Norte Leste S/A são apresentados a seguir:

Pessoal	517.431	14,7%
Serviços de terceiros	1.776.682	50,6%
Serviços de manutenção	1.220.120	34,7%
	<u>3.514.233</u>	100,0%

Reparem que nesta linha 4A/8 estão os valores gastos com manutenção que foram contabilizados como custo dos produtos de fabricação própria, isto é, estes valores representam despesas para a Empresa. Existem outros serviços que, por aumentarem a vida útil dos bens sob manutenção em mais de um ano, devem ser contabilizados na própria conta do bem, isto é, são contabilizados como imobilizado e, ainda assim, sofrem a retenção.

5.1.1.7 Linha 4A/10 – Encargos de depreciação, amortização e exaustão

No decorrer de suas operações, as Empresas investem em ativos fixos, como máquinas. Estes e outros ativos, de vida útil limitada, devem ser reconhecidos no resultado das operações na medida de sua utilização (desgaste). Nesta linha é informada em reais a diminuição do valor dos ativos que são utilizados na produção. Se utilizados na administração, tais encargos devem ser reconhecidos na linha 5A/20.

5.1.1.8 Linha 4A/11 – Constituição de provisões

Esta linha, junto com a linha 5A/22 – Provisões para férias e 13º de empregados, facilita o trabalho do AFRFB pois segrega o valor do 13º salário e das férias dos valores das remunerações propriamente ditas, que constam nas linhas 4A/5 – Custo do pessoal aplicado na produção e 5A/2 – Ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados.

5.1.1.9 Linha 4A/12 – Serviços prestados por PF sem vínculo empregatício

Esta é mais uma linha muito importante para a Previdência, ainda que os autônomos estejam sendo substituídos, de maneira nem sempre correta, por pessoas jurídicas. Este valor está pronto para uso mas refere-se apenas às PF que prestaram serviços na produção. O valor da remuneração paga às PF sem vínculo empregatício que prestam serviços administrativos ou de vendas é encontrado na ficha 5A (não apenas na linha 5A/3).

5.1.1.10 Linha 4A/13 – Serviços prestados por PJ

Estes casos devem ser analisados cuidadosamente pelo AFRFB, principalmente em busca de retenções de 11%. Estes valores não são manutenção (informados na linha 4A/8), mas serviços prestados por PJ, na produção, podendo inclusive englobar limpeza e vigilância.

5.1.1.11 Linhas 4A/19 - A 4A/23

Em princípio, não há MO nas linhas 4A/19 a 4A/22, pois tratam de comércio que não aplica MO em suas mercadorias; do contrário, seria uma indústria ou prestadora de serviços, obrigadas a utilizar as linhas 4A/1 a 4A/18 ou 4A/24 a 4A/39, respectivamente. Assim, em termos de MO, estas linhas 4A/19 a 4A/22 não são de interesse para a Previdência.

Entretanto, mesmo no comércio, em situações específicas, é possível encontrar MO estocada. Ver item 2.6.2.1 – Custo das mercadorias vendidas para melhores informações.

5.1.1.12 Linha 4A/27 – Custo do pessoal aplicado na produção dos serviços

Esta linha, em que pese referir-se à prestação de serviços, é similar à 4A/5 e também se refere apenas a empregados.

Mas suponhamos uma Fiscalização numa Empresa prestadora de serviços de construção civil sujeitos à retenção de 11%. A retenção é feita sobre o valor bruto da nota fiscal, conforme art. 140 da IN 3.

Art. 140. A empresa contratante de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, inclusive em regime de trabalho temporário, a partir da competência fevereiro de 1999, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços e recolher à Previdência Social a importância retida (...)

O valor bruto das notas fiscais é o valor da linha 6A/8 – Receita da prestação de serviços (anexo 9.1.9), pois é o próprio valor de seu faturamento com serviços. Esta informação ainda pode ser correlacionada com a informação da linha 4A/25 – Material aplicado na produção dos serviços, que explicita o material utilizado no período.

E se for o caso de utilização de máquinas, veículos etc., existem somente 2 hipóteses: a) de equipamentos de propriedade da própria Empresa e b) equipamentos terceirizados.

No caso de máquinas e veículos próprios, a forma de reconhecer seus custos nos serviços prestados é através da depreciação, encontrada na linha 4A/32 – Encargos de depreciação e amortização.

Caso as máquinas e veículos tenham sido terceirizados, estes valores são encontrados na linha 4A/29 – Serviços prestados por PJ.

Já a MO da própria Empresa, utilizada nos serviços prestados, está registrada na linha 4A/27 – Custo do pessoal (empregados) aplicado na produção dos serviços. Os encargos sociais desta MO, contribuições previdenciárias e FGTS, estão na linha 4A/30 – Encargos sociais.

A linha 4A/26 – Remuneração de dirigentes de produção dos serviços e a linha 4A/28 – Serviços prestados por pessoa física sem vínculo empregatício também merecem grande atenção do Auditor.

No item 5.1.2 – Exemplo da ficha 4A – Indústria, exemplos que esclarecem melhor o potencial informativo destas linhas da DIPJ foram elaborados.

5.1.1.12.1 Pedidos de restituição da retenção de 11%

Um fato importantíssimo costuma passar em branco: da mesma forma que a Prestadora (chamada de Pleiteadora) é retida, ela é obrigada a reter os 11% do serviço prestado por suas quarteirizadas. E estes valores estão, mais uma vez, na linha 4A/29 – Serviços prestados por PJ. Notem que se há valor nesta linha, a Pleiteadora terá que justificar o fato de não ter feito retenção nos serviços prestados por suas quarteirizadas.

Vamos supor que uma Pleiteadora entre com pedido de restituição alegando ter tido retenção em valores superiores aos devidos de acordo com sua folha de pagamento.

Essa Pleiteadora possivelmente terceiriza seus serviços, porque esta é uma tendência inexorável: a especialização toma conta do mercado e não é possível que a Pleiteadora em análise seja especialista em tudo. Alguma coisa, com certeza, será quarteirizada: a pintura, a parte hidráulica ou elétrica etc.

Assim, se o negócio da Pleiteadora sob análise sofre retenção, a retenção provavelmente se impõe em toda a cadeia de seus negócios, isto é, os serviços prestados por PJ de pintura, azulejista, hidráulica, elétrica etc. também estão na lista dos que sofrem retenção. Concluindo, as quarteirizadas desta Pleiteadora também devem sofrer retenção.

A DIPJ tem ótimas informações sobre essas operações. Na linha 4A/25 – Material aplicado na produção dos serviços, a Pleiteadora deve informar o material que aplicou na obra. Caso seja zero, isso implica que o material corre por conta de outros, que pode ser o Contratante. De qualquer maneira, o bom de separar o material na linha 4A/25 é que as remunerações da MO própria da Pleiteadora sob análise (linhas 4A/26 a 28) ficam livres do material.

Todo esse raciocínio vale para outros ramos que não o de construtoras, como o de limpeza e vigilância.

Assim, em pedidos de restituição, para saber se de fato a Pleiteadora teve valores retidos indevidamente, é necessário fazer a seguinte análise, acompanhando o quadro a seguir (trata-se de uma análise contábil, não de um procedimento sumário). Exemplificando, vamos supor, então, uma Fiscalização numa Pleiteadora, cujo objetivo seja averiguar um determinado pedido de restituição.

A	B	C	D	A-B-C+D
Valor devido à Previdência Social	Valor recolhido	Valor retido	Valor compensado em GFIP	Se negativo, restituição; Se positivo, falta recolher
MO Pleiteadora	MO Pleiteadora	Somente da Pleiteadora	Somente da Pleiteadora	Geral
MO Quarteirizada	MO Quarteirizada			

Em primeiro lugar, o AFRFB precisa saber se a Pleiteadora atua com MO própria e se terceiriza. A resposta a essa questão pode ser encontrada na linha 4A/26 – Remuneração de dirigentes de produção dos serviços, na 4A/27 – Custo do pessoal aplicado na produção dos serviços, 4A/28 – Serviços prestados por pessoa física sem vínculo empregatício e, tão importante quanto às linhas anteriores, na 4A/29 – Serviços prestados por PJ.

São dispensados comentários sobre as linhas 4A/26 a 4A/28. A Pleiteadora tem que justificar o valor devido à PS sobre estas linhas. Agora, a linha 4A/29 – Serviços prestados por PJ não costuma ser bem evidenciada pela Pleiteadora no momento em que pedem restituições, mas, se esta linha contiver valor, a Pleiteadora deve explicações.

A linha 4A/29 é ainda mais relevante caso a Pleiteadora informe valor zero nas linhas 4A/26 a 4A/28. A obra não se ergueu sozinha e a MO daquela linha é a única sobre a qual deve incidir a retenção.

Em segundo lugar, de posse da informação sobre a MO própria e a MO terceirizada da Pleiteadora, o AFRFB pode inferir o valor devido a Previdência Social (letra A do quadro). Essa informação é base de toda análise de restituição.

Saber o quanto é devido à PS sobre a MO própria faz parte da rotina do AFRFB. Entretanto, saber o quanto é devido sobre a MO terceirizada é mais complexo. Faltam as folhas de pagamento; o único documento é a nota fiscal e, agora, a linha 4A/29.

A solução para este caso é a seguinte: o valor devido a PS sobre a MO em relação às notas fiscais (faturas, recibos etc.) é a retenção de 11%. Se esta retenção foi feita a maior, é caso que deve ser analisado noutra circunstância, noutra Ação Fiscal nesta outra Subprestadora que sofreu esta retenção. Porém, o AFRFB deve ignorar a retenção feita a menor, e considerar no cálculo da restituição o valor real que deveria ter sido retido.

De posse da informação sobre o valor devido à PS (letra A do quadro), o AFRFB precisa saber o valor recolhido (B), tanto pela Pleiteadora quanto pela Quateirizada, valor este que normalmente é informado pela Pleiteadora, pois do contrário esta não poderia querer restituição.

O valor retido, pela Contratante da Pleiteadora e por esta da Quateirizada (C), é outra informação básica que normalmente é fornecida parcialmente pela Pleiteadora. A informação da linha 4A/29 – Serviços prestados por PJ cai como uma luva: se há repasse de serviços, deve haver retenção. Caso contrário, a Pleiteadora deve explicações por não ter retido.

O AFRFB deve informar-se sobre as compensações em GFIP (D). De qualquer forma, o valor recolhido (B) já dá uma ótima pista sobre as compensações.

N última coluna do quadro, há uma simples operação aritmética, $A - B - C + D$, que pode redundar em 2 resultados possíveis: a) se negativo, é caso de restituição e b) se positivo, é caso de falta de recolhimentos.

Claro que as linhas da DIPJ citadas referem-se a todas as operações da Pleiteadora. Pedidos de restituição às vezes se referem a um único empreendimento e não a todos os serviços prestados. Por outro lado, todas as Empresas têm Contabilidade por centro de custo, ainda que em controles a parte, porque sempre precisam saber o resultado individual de cada empreendimento.

5.1.1.12.2 Exemplo de análise de pedido de restituição da retenção de 11%

Continuando a análise do item anterior, suponhamos um pedido de restituição de retenções de 11% feita por uma Empreiteira com as seguintes informações:

Dados da Pleiteadora		R\$
Folha de pagamento - FP:		10.000
Valor a recolher sobre esta FP:		3.680
Valor recolhido pela Pleiteadora:		680
Valor da nota fiscal que emitiu para a Tomadora:		40.909
Valor que a Tomadora reteve sobre esta nota:		4.500
Valor compensado em GFIP:		500
Dados da Quarteirizada		
Valor da nota fiscal que emitiu para a Pleiteadora:		20.000
Valor que a Pleiteadora deveria reter, mas não reteve, sobre esta nota:		2.200

O cálculo da restituição, feito de acordo com a fórmula acima é:

A	B	C	D	A-B-C+D
Valor devido à Previdência Social	Valor recolhido	Valor retido	Valor compensado em GFIP	Se negativo, restituição; Se positivo, falta recolher
3.680	680	4.500	500	1.200
2.200	0			

No campo “Valor devido à Previdência Social” da Quarteirizada, entra o valor que a Pleiteadora deveria ter retido, independentemente de ter retido ou não. No nosso exemplo, a Pleiteadora não reteve o valor de R\$ 2.200 e também não o recolheu.

No campo “Valor retido”, só entra o valor que foi retido, pela Tomadora, da Pleiteadora, pois no valor da nota fiscal por esta emitida, consta o somatório de sua folha de pagamento bem como a “cobrança” pelos serviços prestados pela Quarteirizada.

No campo “Valor compensado em GFIP” só entra o valor compensado pela Pleiteadora. A razão para que neste campo quanto no campo “valor retido” não entrem os valores da Quarteirizada é que esta Empresa, se achar que também tem direito, deve entrar com um pedido próprio de restituição.

Por fim, no campo final $A - B - C + D$, consta o resultado de R\$ 1.200 positivos, implicando que a Pleiteadora ainda tem que recolher este valor.

Agora, supondo que a Pleiteadora deste mesmo exemplo tenha recolhido os R\$ 2.200 que reteve de sua Quarteirizada, fica-se com o seguinte quadro:

A	B	C	D	A-B-C+D
Valor devido à Previdência Social	Valor recolhido	Valor retido	Valor compensado em GFIP	Se negativo, restituição; Se positivo, falta recolher
3.680	680	4.500	500	(1.000)
2.200	2.200			

Neste caso, a Pleiteadora ficou com R\$ 1.000 negativos, tendo, portanto, direito a restituição.

5.1.2 Exemplo da ficha 4A, anexo 9.1.4 – indústria

As linhas 4A/18, 4A/23 e 4A/39 são, de fato, uma mistura de valores de períodos anteriores e do atual. Entretanto, os valores das linhas 4A/2 a 4A/16, 4A/20, 4A/21 e 4A/25 a 4A/37 se referem exclusivamente ao exercício sendo analisado, isto é, ao ano-calendário da DIPJ.

Essa mistura de períodos não interfere nos valores do exercício sob análise porque os valores de períodos anteriores e do período atual, que ficaram ou ficam ativados, só são armazenados

nas linhas 1, 17, 19, 22, 24 e 38, ou seja, linhas representativas de estoques (as linhas 43 a 51 da atividade rural não são objeto desta dissertação). Seus saldos iniciais e finais, ao serem, respectivamente, somados e subtraídos na ficha 4A, permitem, matematicamente, que as demais linhas só registrem valores do exercício.

Vamos explicar melhor esta operação contábil/matemática, supondo uma Empresa com as seguintes características:

O ano atual é 2007, o ano base é 2006 e trata-se de uma indústria;

Linha 1: estoques no início do período de apuração, com MO no valor de \$ 153 e insumos no valor de \$ 100, perfazendo um total de \$ 253, tudo de 2005. Esta segregação em MO e insumos não faz parte da DIPJ e é por nós utilizada apenas para fins explicativos;

Linha 3: compra de insumos a prazo no valor de \$ 915;

Linha 5: custo do pessoal aplicado na produção: \$ 415;

Linha 13: serviços prestados por pessoa jurídica: \$ 507;

Linha 16: outros custos: \$ 99;

Linha 17: (-) estoques no final do período de apuração, com MO no valor de \$ 60 (sendo \$ 30 de 2005 e \$ 30 de 2006) e insumo no valor de \$ 140 (todo de 2006), perfazendo um total de \$ 200. Para simplificar, este exemplo não trata dos saldos remanescentes das demais linhas.

Linha 18: custo dos produtos de fabricação própria vendidos: \$ 1.989.

A ficha 4A ficaria da seguinte forma:

Ficha 04A - Custo dos Bnes e Serviços Vendidos - Com Atividade Rural - PJ em Geral	
DISCRIMINAÇÃO	Total
CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIOS VENDIDOS	
01. Estoques no Início do Período de Apuração	253
02. Compras de Insumos à Vista	
03. Compras de Insumos a Prazo	915
04. Remuneração a Dirigentes de Indústria	
05. Custo do Pessoal Aplicado na Produção	415
06. Encargos Sociais	
07. Alimentação do Trabalhador	
08. Manutenção e Reparos de Bens Aplicados na Produção	
09. Arrendamento Mercantil	
10. Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão	
11. Constituição de Provisões	
12. Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício	
13. Serviços Prestados por Pessoa Jurídica	507
14. Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	
15. Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	
16. Outros Custos	99
17. (-) Estoques no Final do Período de Apuração	200
18. CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS=	1.989

Busca-se a MO utilizado no período mas há MO de período anterior e também há MO que remanesce em estoque. A solução para esse problema é:

a) A MO do período anterior, no valor de \$ 153 não é de interesse da Previdência na análise do ano base 2006, devendo ser ignorada. Se tal MO estivesse no escopo do AFRFB, mister seria analisar a DIPJ 2006/2005.

b) As linhas 3 a 16 representam apenas e tão somente valores do ano de 2006.

c) Da MO do ano de 2005, no valor total de \$ 153, ainda remanesce no estoque de 2007 o valor de \$ 30. Isso implica que \$ 123 de MO de 2005 foram para resultado em 2006. Entretanto, toda a MO de 2005 foi somada como custo de MO de 2006 na linha 1 (\$153) e, em contrapartida, o valor de MO de \$ 30 da mesma MO de 2005 foi subtraída do custo na linha 17. Assim, $\$ 153 - \$ 30 = \$ 120$, exatamente o total de MO de 2005 reconhecido no resultado de 2006. Esta operação matemática não influenciou, absolutamente, o montante da MO do ano base de 2006.

d) Por outro lado, em 2006, do valor de \$ 415 de MO do ano base 2006, somado na linha 5, deve ser subtraído o valor de \$ 30 que remanesceu na linha 17. Isso implica que ainda há \$ 30

de MO do ano base 2006 nos estoques do exercício de 2007. E no que esta transferência de MO de 2006 para 2007 influencia a Previdência? Em nada, absolutamente nada. O AFRFB deve buscar o tratamento previdenciário dispensado pela Empresa para o valor integral de \$ 415, não importando, em nada, o fato de que parte da MO ainda está estocada. De fato, não adianta procurar o valor de \$ 415 na DRE2006. Nesta Demonstração, serão encontrados o valor de \$ 120, referente a 2005, e o de \$ 385, referente a 2006. Mas para a Previdência, repetimos, numa análise com escopo em 2006, só interessa o valor de \$ 415.

O raciocínio efetuado acima, que permitiu afirmar que a linha 4A/5 envolve apenas valores do exercício sob análise, vale também para as linhas 4A/4, 4A/12 e outras, conforme citado no parágrafo inicial deste subitem.

Esta ficha 4A é muito mais aberta, muito mais analítica do que a DRE. Nesta Demonstração de nossa indústria-exemplo, todas as linhas da ficha 4A estariam sintetizadas, na DRE, numa única linha denominada CPV. Caso nossa indústria-exemplo fosse concomitantemente industrial, comercial e de serviços, toda a ficha 4A estaria sintetizada em 3 linhas da DRE, isto é, linhas de CPV, CMV e CSV. A análise torna-se muito mais difícil.

5.1.3 Atividade imobiliária na ficha 4A – anexo 9.1.4

A Atividade Imobiliária na DIPJ segue as normas da IN SRF 84/79, que achou-se por bem não comentar, conforme ficou claro no item 2.6.2.3.1 - CSP na Atividade Imobiliária. Apenas as linhas 40 e 41 da ficha 4A referem-se à atividade imobiliária. A linha 4A/41 recebe valores de ajuste do lucro por arbitramento, não sendo de interesse da PS.

A linha 4A/41 recebe valores de custo das unidades imobiliárias vendidas, é verdade, mas pelo regime de competência, que não acompanha o fato gerador de contribuições previdenciárias. Os custos com remunerações de serviços podem ter ocorrido antes, de modo que esta linha também não é de interesse da PS.

Além do mais, até mesmo a linha 6A/9 (anexo 9.1.9) recebe custo de unidades imobiliárias, custo este que fica misturado com as receitas. Tudo isso pode ser bastante informativo para o IR mas deixa a desejar quando se trata de PS.

Por tudo isso, recomenda-se fortemente que a Fiscalização das atividades imobiliárias seja feito pelas contas de ativo, obras em andamento, como já foi observado no item 2.6.3.1 - CSP na Atividade Imobiliária.

5.1.4 Seguradoras na ficha 4C – anexo 9.1.6

Nestas Empresas, trata-se apenas das comissões. Antes, porém, é bom lembrar que as Seguradoras têm outros pontos de interesse para a Previdência, como despesas com pessoal administrativo, PLR etc., em tudo semelhantes às demais Empresas, razão pela qual não serão aqui abordados.

As Seguradoras pagam muita comissão, tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, e é melhor auditar as comissões PF na própria Seguradora, pois fiscalizar no vendedor de seguro é contraprodutivo devido à enorme pulverização. Entretanto, as grandes Seguradoras vinculadas a bancos têm suas próprias corretoras. Estas corretoras de bancos utilizam a estrutura e a MO dos bancos para vender seguros.

Existem seguros, como os de vida, que não têm prazo certo de término. Todo mês, os segurados pagam uma quantia (prêmio) pela cobertura, valor base para o cálculo da comissão, que, por sua vez, é imediatamente lançada como resultado (despesa) pela Seguradora.

Por outro lado, alguns seguros têm prazo certo, como o de automóveis. Nestes casos, as Seguradoras diferem a comissão destes seguros pelo seu prazo de validade, 12 meses por exemplo. Assim, ativa-se todo o valor da comissão, apropriando-se, mês a mês, 1/12 para resultado (despesa). Aqui aparece um problema, abordado no item 5.1.4.1 – Regime de competência das seguradoras versus regime de competência da PS: embora a comissão seja diferida, o seu pagamento ao Corretor pode se dar num prazo menor do que o da vigência ou até mesmo à vista.

O diferimento das comissões implica que parte das mesmas será apropriada (reconhecida como despesa) em exercícios futuros, ao mesmo tempo em que ocorrem apropriações (reconhecimento como despesa) de comissões que, anteriormente, haviam sido diferidas.

Esse processo de diferimento e de apropriação de comissões foi enfrentado, a contento, pela SRFB, na ficha 4C da DIPJ (anexo 9.1.6). Eis o teor das orientações sobre as linhas de interesse previdenciário da referida ficha:

Linha 04C/14 - Despesas de Comissões

Informar nesta linha as comissões incidentes sobre prêmios de seguros, co-seguros aceitos, resseguros aceitos, transferência de carteira e retrocessões, inclusive comissão de agenciamento, com base nos registros de documentos emitidos e/ou transferidos.

Linha 04C/15 - Recuperação de Comissões

Informar nesta linha as comissões recuperáveis de congêneres sobre prêmios cedidos às mesmas e sobre prêmios cedidos aos resseguradores, comissões gravadas a agentes de produção recuperáveis de congêneres, com base nos registros de documentos emitidos.

Linha 04C/16 - Outras Despesas de Comercialização

Informar nesta linha as angariações de cartão proposta incidentes sobre os prêmios de seguros e cosseguros aceitos.

Linha 04C/17 - Variação das Despesas de Comercialização Diferidas

Informar nesta linha as variações das despesas de comissões diferidas e das despesas de comissões de agenciamento diferidas, de acordo com a legislação vigente.

É uma linguagem hermética, que fica mais clara através de exemplos. Analisando o ano de 19X2, suponhamos que uma Seguradora: a) repasse 50% de seus seguros (cosseguro cedido) para congêneres; b) difira 40% das comissões de seguro automóvel para pagamento em exercícios seguintes e c) que tenha vendido seguros que geraram as seguintes comissões:

	19X1	19X2	19X3
Comissão de Cosseguro Aceito	228	230	232
Comissão de Seguro de Vida	122	124	126
Comissão de Seguro de Automóvel	302	304	306
		<u>658</u>	

Em 19X2, o saldo inicial da conta DCD – Despesas de Comercialização Diferida é de \$ 121 (40% de 302), só da comissão do seguro auto, pois a comissão referente ao seguro de vida foi direto para resultado.

Ainda em 19X2, as 4 linhas da DIPJ ficariam da seguinte forma:

4C/14 - Despesas de comissões	(658)
4C/15 - Recuperação de comissões	214
4C/16 - Outras despesas de comercialização	0
4C/17 - Variação das despesas de comercialização diferidas	1
Total das despesas com comissões	<u>(443)</u>

Onde:

$$658 = 230 + 124 + 230$$

$$121 = 40\% \text{ de } 302$$

$$122 = 40\% \text{ de } 304$$

$$428 = 124 + 304$$

$$214 = 428 / 2 \text{ (comissões de vida e automóvel recuperadas de cosseguradoras)}$$

1 = comissões diferidas de 122 (lançamento a débito de ativo – DCD e a crédito de despesa com comissão) menos apropriação a resultado de despesas anteriormente diferidas no valor de 121 (lançamento a débito de despesas com comissão e a crédito de ativo – DCD)

A fórmula completa da ficha 4C é:

4C/14 - Despesas de comissões	(658)
4C/15 - Recuperação de comissões	214
4C/16 - Outras despesas de comercialização	0
4C/17 - Variação das despesas de comercialização diferidas	
- Diferimento de comissões no período, ajustando os \$ 428	122
- Apropriação de comissões do período anterior, complementando os \$ 428	<u>(121)</u>
Total das despesas com comissões	<u>(443)</u>

Notem que a linha 4C/17 pode ter valor devedor ou credor, dependendo de “o valor apropriado das comissões do período anterior que haviam sido diferidas” ser maior ou menor do que “o valor diferido das comissões do período atual”.

Perguntando diretamente: qual o montante de comissões para o qual a Seguradora deve explicar o tratamento previdenciário? A resposta é \$ 427. Isso porque o Corretor presta serviços para a Seguradora, independentemente de haver cosseguro ou resseguro. Assim, a Seguradora sob análise é responsável, em termos previdenciários, pelas comissões dos seguros que cede mas, em contrapartida, não é responsável pelas comissões dos seguros que recebe. As transferências de comissões entre as Seguradoras, em virtude de cosseguros e resseguros aceitos ou cedidos, passam ao largo da relação de trabalho existente entre as Seguradoras e os Corretores. Dessa forma, a equação do montante para o qual a Seguradora sob análise deve demonstrar o tratamento previdenciário é:

230	Comissão de cosseguro aceito
124	Comissão sobre seguro de vida
304	Comissão sobre seguro de automóvel
<hr/>	
658	Total
(230)	Comissão sobre cosseguro aceito cujas comissões não são de responsabilidade desta Seguradora
(122)	Diferimento de comissões
121	Apropriação de comissões diferidas em períodos anteriores
<hr/>	
427	Montante cujo tratamento previdenciário deve ser demonstrado

Em outras palavras, a Seguradora deve responder pelos encargos previdenciários da comissão de seguro de vida na íntegra (124) e de seguro de automóvel também na íntegra (304), perfazendo o total de 428. Entretanto, como difere 122 da comissão de automóvel e, ao mesmo tempo, apropria 121 de comissões que foram anteriormente diferidas, o montante de comissões a ser analisado fica em 427.

Qual a razão da diferença de 16 entre o valor de 443 informado na ficha 4C e o valor de 427 que calculado nesta dissertação? Essa diferença é a mesma existente entre 230 (comissão de cosseguro aceito, que em termos previdenciários não é de responsabilidade da Seguradora sob análise) e 214 (comissão de cosseguro cedido, que em termos previdenciários é de responsabilidade da Seguradora sob análise). Infelizmente, a ficha 4C não traz estes detalhes, não permitindo que se chegue ao valor exato de 427. Mas o valor de 443 é uma ótima aproximação.

Como consequência direta da responsabilidade de remunerar seus Corretores, independentemente de cessões de quaisquer tipos, as Seguradoras também se tornam responsáveis únicas pelo tratamento previdenciário dispensado às comissões de cosseguro cedido e resseguro cedido.

Não há, portanto, responsabilidade previdenciária em relação às comissões de cosseguro recebido e resseguro recebido.

5.1.4.1 Regime de competência das Seguradoras versus regime de competência da PS

A linha 4C/14 representa o total das comissões, envolvendo tanto valores alocados em resultado quanto valores ativados, isto é, diferidos. Para as Seguradoras, neste exato momento, as comissões da 4C/14 ainda não representam despesas de fato, pois o seguro pode ser cancelado por vários motivos. Se o prêmio não está totalmente ganho, as DCD acompanham esse raciocínio, e também não são totalmente resultado. A cada mês que se passa, a Seguradora cumpre sua obrigação e passa a ter o direito, aí sim, inquestionável, sobre 1/12 do prêmio do seguro, passando, então, a ter a obrigação de pagar a comissão.

O problema é que o serviço do Corretor foi prestado e o pagamento pelos serviços prestados do Corretor é feito pelo regime de caixa, que não necessariamente acompanha o regime de competência. O cancelamento do seguro depende de fatores alheios ao trabalho prestado pelo Vendedor-Corretor. Tanto que muitas Seguradoras adiantam a comissão ao Profissional de vendas antes até de haver sequer uma proposta de seguro. Como neste último caso ainda não houve a prestação de serviço, não há que se falar em contribuição previdenciária.

Entretanto, muitas vezes a Seguradora paga ao Corretor logo no início da vigência do seguro, isto é, o serviço já está prestado e a comissão integral é paga independentemente do regime de competência. Ou paga a comissão em prazo inferior ao de vigência do seguro, acompanhando o prazo de financiamento do seguro, que normalmente é inferior ao prazo de vigência do mesmo. No resultado da Seguradora, porém, este pagamento será apropriado mensalmente, através da linha 17 – Variação das DCD. Para a PS, a competência se deu antes do que a competência adotada pelas Seguradoras, isto é, se deu junto com a prestação do serviço, apenas confirmada pelo pagamento da comissão. Isso fica mais substancialmente posto ao

examinarmos a IN 3, de 14/07/ 2005 (grifos nossos). O fato gerador da contribuição previdenciária ocorre, de acordo com o art. 66, com o pagamento.

Art. 66. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos: (...)

III - em relação à empresa: (...)

b) no mês em que for paga ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, ao segurado contribuinte individual que lhe presta serviços; (...)

A base de cálculo é o total da remuneração paga, conforme art. 71.

Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes: (...)

II - o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestam serviços; (...)

Como se pode notar, é o pagamento que norteia a arrecadação da contribuição previdenciária. Reitera-se que, neste caso analisado, o serviço já foi prestado. Assim, o AFRFB deve ficar atento à forma de recolhimento das contribuições previdenciárias, de modo a evitar distorções que prejudiquem a Previdência Social.

5.1.4.2 Responsabilidade pelas contribuições previdenciárias dos cosseguros, resseguros, transferências de carteira e retrocessões

A Seguradora sob análise cede cosseguro, resseguro, transfere carteiras e faz retrocessões. Tudo isso tem reflexos diretos nas comissões e nos agenciamentos. Se os prêmios não são da Seguradora sob análise mas de outra que os recebe, então as comissões e os agenciamentos referentes a estes mesmos prêmios também não o são.

Por outro lado, a Seguradora sob análise também recebe cosseguro, resseguro, carteiras e retrocessões. Que da mesma forma refletem diretamente nas comissões e nos agenciamentos.

Nestes casos, os prêmios são, de fato, da Seguradora sob análise, devendo o mesmo acontecer com as comissões e os agenciamentos.

O AFRFB deve ficar muitíssimo atento com essas transferências para fora e para dentro da Seguradora sob análise. Deve certificar-se do tratamento previdenciário dado tanto ao que é cedido quanto ao que é recebido.

Entretanto, o Corretor presta serviço para a Seguradora que emite a apólice, nesta dissertação chamada de Seguradora-primária em contraste com as Seguradoras-secundárias. A este Corretor não interessam as limitações operacionais ou as vantagens econômicas que geram os cosseguros, os resseguros, as transferências de carteiras e as retrocessões.

Este Corretor tem um contrato com a Seguradora-primária e somente esta está obrigada a remunerá-lo. O fato de a Seguradora-primária ter o direito de reaver parte das comissões das Seguradoras-secundárias em nada modifica o contrato existente entre os dois primeiros.

Como consequência direta da obrigação de remunerar seus Corretores, independentemente de cossegurar, ressegurar, transferir ou retroceder, a Seguradora-primária é a única responsável pelo tratamento previdenciário dispensado às comissões relacionadas a essas operações.

Não há, portanto, responsabilidade previdenciária em relação às comissões sobre cosseguros aceitos, resseguros aceitos, carteiras recebidas em transferência ou retrocessões recebidas.

Isso posto, é de total responsabilidade da Seguradora-primária reter a contribuição previdenciária do Corretor pessoa física, independentemente de qualquer operação de transferência de prêmios. Até porque, somente a Seguradora-primária conhece em detalhes o seu Corretor e a origem das comissões.

5.1.5 Aplicada às despesas operacionais, ficha 5A – anexo 9.1.7

Um fato interessante desta ficha 5A é que não há estoque de nada. Como esta ficha 5A não se relaciona diretamente com a fabricação de produtos, nem com a venda de mercadorias e nem com a prestação de serviços, seus valores vão direto para resultado, não sendo estocados.

Notem também que a coluna não-dedutível desta ficha 5A pode conter informações úteis para a PS.

A única exceção ao estoque de despesas operacionais ocorre nos encargos de depreciação e amortização da linha 20. É uma exceção, de fato. Esses encargos representam o desgaste sofrido pelos bens que a Empresa registrou em seu Ativo Permanente. É que no Permanente estão registrados bens, como edifícios, que servem tanto para produção de bens (prédio da fábrica) quanto servem para serem usados na administração (sede administrativa, por exemplo).

Isso posto, todos os valores registrados nesta ficha 5A referem-se ao exercício sendo analisado, isto é, referem-se ao ano base da DIPJ. Comentários sobre as linhas que mais importantes para a Previdência serão feitos. O leitor, ao analisar esta ficha 5A, deve ter sempre em mente os comentários feitos sobre as linhas da ficha 4A. As conclusões são muito semelhantes e complementares.

É sempre bom lembrar que as remunerações desta ficha 5A não são fabris, tanto para empregados, autônomos ou mesmo pessoas jurídicas.

Para se obter o montante total da folha de pagamento da Empresa, é necessário considerar a ficha 4A. A PLR é informada na linha 6A/48.

5.1.5.1 Linha 5A/1 – Remuneração a dirigentes e a conselho de administração

Essa folha de pagamento costuma ser considerada estratégica e secreta pela Empresa, sendo tratada em separado do departamento de recursos humanos – RH. A própria contabilização de seus valores costuma ser do conhecimento de bem poucos. Nesta linha também deve ser incluído o 13º salário dos Dirigentes e dos Conselheiros. Aliás, a SRFB manda alocar o 13º salário nesta linha 1 e na linha 4 da ficha 4A. Esse procedimento é diferente do recomendado para as linhas 4A/5 e 5A/2, cujas alocações de 13º salário devem ser feitas, respectivamente, nas linhas 4A/11 e 5A/22. Notem que somente o 13º salário de empregados é dedutível para efeito de IR.

5.1.5.2 Linha 5A/2 – Ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados

Esta linha 5A/2 também está pronta para uso. Representa a folha de pagamento de empregados não-fabris da Empresa, incluindo o pessoal de venda (que na DRE aparece englobada em “despesas com vendas”) e pessoal administrativo (que na DRE aparece englobada em “despesas gerais e administrativas”) e guarda semelhança com a linha 4A/5.

Mais uma vez, notem que a PLR dos empregados é informada na linha 6A/48.

5.1.5.3 Linha 5A/3 – Prestação de serviços por PF sem vínculo empregatício

Aqui são informadas remunerações de todos os tipos, incluindo comissões e corretagens por venda e gratificações. Reparem que esta linha 5A/3 é usada apenas quando não couber melhor classificação noutra linha, como no caso de haver dirigente sem vínculo empregatício, que deve ser informado na linha 5A/1.

Há grandes possibilidades de haver valores informados nesta linha na coluna “parcelas não dedutíveis” porque só são dedutíveis as comissões a que o credor (o vendedor comissionado) tenha direito líquido e certo. Isso significa que, se a Empresa está aguardando algum acontecimento para pagar a comissão, como, por exemplo, esperando que o comprador pague pelo que comprou, então o credor ainda não tem o direito líquido e certo de recebê-la; dessa forma, tal comissão ainda não é dedutível para efeito do IR.

5.1.5.4 Linha 5A/4 – Prestação de serviços por PJ

Da mesma forma que na linha 5A/3 acima, esta linha é utilizada na falta de classificação melhor e valem também os comentários sobre a liquidez e certeza da comissão. Tal como na linha 4A/13, é possível encontrar, nesta linha 5A/4, Prestadoras de serviços sujeitas à retenção de 11%.

5.1.5.5 Linhas diversas

A linha 5A/5 – Encargos sociais recebe as despesas com contribuições da PS e com o FGTS. As linhas 5A/10, 22, 27 dispensam comentários ainda que sejam importantes para a PS. A linha 5A/17 – Despesas com veículo e de conservação de bens e instalações recebe valores de interesse da PS, tais como solidariedade ou retenção de 11%. A linha 5A/24 – Gratificações a administradores recebe valores totalmente indedutíveis para o IR e que provavelmente são remuneratórios e alcançáveis pela PS.

5.1.5.6 Linha 5A/30 – Outras despesas operacionais

Esta linha também é usada na falta de classificação melhor e recebe valores importantes para a PS, tais como: transporte de empregados, fretes e carretos (pessoas físicas ou jurídicas), diárias, despesas com viagens e ajuda de custo.

5.1.6 Aplicada às despesas operacionais, ficha 5B – anexo 9.1.8

A ficha 5B tem muitas semelhanças com a 5A. A principal diferença é que a MO das Instituições Financeiras está integralmente lançada nesta ficha 5B; não há MO das Instituições Financeiras lançadas na ficha 4B, como há na ficha 4A.

Outra diferença é que a 5B é baseada no COSIF, o que torna obrigatória a análise concomitante do plano de contas das Instituições Financeiras. Para termos uma idéia melhor sobre essa característica, parte das instruções de preenchimento da 5B é apresentada a seguir:

Linha 05B/01 - Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração

Indicar, nesta linha, o valor das despesas de honorários de membros da diretoria e de conselhos, que constituam custo efetivo da instituição, no período, registradas na conta nº 8.1.7.18.00-5 (Diretoria e Conselhos Fiscal e de Administração) do COSIF.

Linha 05B/02 - Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados

Indicar, nesta linha, o valor das despesas com ordenados, salários, gratificações e outras despesas com empregados, tais como: comissões, moradia, seguro de vida, contribuições pagas a plano

PAIT, despesas com programa de previdência privada, contribuições para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual (Fapi) e outras de caráter remuneratório, registradas nas contas nº:

8.1.7.27.00-3: Ajuda de Custo, Assistência Médica, Auxílio Moradia, Outras;

8.1.7.30.00-7: Previdência Complementar e Outros;

8.1.7.33.00-4: Adicional Noturno, Aviso Prévio, Comissões; Férias; Abono Pecuniário; Férias Indenizadas; Gratificações; Horas Extras; Licenças Prêmio Indenizadas; Salários; 13º Salário; Riscos de Quebra de Caixa; Prêmios de Produção; Outras;

8.1.7.36.00-1: Programa de Formação Profissional; Seleção e Contratação; Outras e

8.1.7.37.00-0: Estagiários.

Na ficha 5B não há duas linhas separadas para lançamento de serviços prestados por contribuintes individuais e pessoas jurídicas: tudo é lançado na linha 5B/3 – Serviços prestados por terceiros, registradas nas contas 8.1.7.57.00-4 (diversos), 8.1.7.60.00-8 (vigilância) e 8.1.7.63.00-5 (serviços técnicos especializados).

As linhas 5B/11 – Viagens, diárias e ajudas de custo e 5B/27 – Assistência médica, odontológica e farmacêutica a empregados são importantes para a PS, pois resumem muitas despesas numa forma mais fácil de analisar. A linha 5B/19 – Despesas com veículos e de conservação de bens e instalações pode conter valores sujeitos à solidariedade ou à retenção de 11%. A linha 5B/24 – Gratificações a administradores fala por si e, para o imposto de renda, seu valor é totalmente indedutível e com grande possibilidade de serem alcançáveis pela PS. A linha 5B/30 – Outras despesas operacionais, sendo um curinga, muito possivelmente possui lançamentos com interesse para a PS.

5.1.7 Aplicada à DRE, ficha 6A – anexo 9.1.9

A ficha 6A é a própria DRE no feitiço exigido pela SRFB. Suas mais importantes informações são prestadas nas fichas 4A e 5A, já analisadas anteriormente, cujos totais são transferidos, respectivamente, para as linhas 6A/18 e 6A/31.

Mas a ficha 6A possui outros dados interessantes que não passaram pelas fichas anteriores e que serão analisados a seguir.

5.1.7.1 Linhas 6A/27 e 6A/39 – Resultados com SCP

As linhas 27 e 39 – Resultado Positivo ou Negativo em SCP têm pouca utilização (porque não se encontram SCP com facilidade) ainda que de grande valia. Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da declaração e recolhimento do imposto devido pela SCP. O lucro real ou o lucro presumido da SCP (opção autorizada a partir de 1/01/2001, conforme art. 1º da IN SRF nº 31, de 2001) deve ser informado na declaração do sócio ostensivo. Resumindo, as SCP estão dispensadas de apresentar DIPJ, mas a apuração do IR destas sociedades é feita em separado da do sócio ostensivo.

É lógico que o simples fato de a Empresa (sócio ostensivo) declarar o imposto da SCP em sua DIPJ empresta mais seriedade as próprias Demonstrações Contábeis da SCP. E a comparação dos resultados desta com o valor informado na DIPJ é mais uma ferramenta de análise para o AFRFB.

5.1.7.2 Linha 6A/35 - JSCP

A linha 35 – Juros sobre o Capital Próprio, apesar de não ser remuneração por serviços prestados, pode ser usada para aferição indireta nos casos de distribuição de dividendos estando em débito para com a Seguridade Social, como reza o art. 52 da Lei 8.212/91, registrado a seguir:

Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:

I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista; (...)

O fato é que JSCP não poderiam ser base de cálculo para o AI pela distribuição de dividendos estando em débito para com a PS. Entretanto, as Empresas distribuem JSCP ao longo do exercício e, tendo já o resultado final conhecido, consideram estes mesmos JSCP como se dividendos fossem, razão para que o AFRFB analise se é este o caso. Se os JSCP forem estornados de despesa, devem ser encarados como dividendos.

Outra fonte de informação que reforça o fato de dividendos serem distribuídos como JSCP é a linha 12 – Excesso de JSCP da ficha 9A. Existe um critério de cálculo desses juros que foge aos objetivos desta dissertação mas para o qual, através desta linha, o AFRFB poderá, se necessário, se aprofundar.

O dividendo distribuído propriamente dito, para o qual não há sombra de dúvida na sua qualificação pode ser encontrado em vários informes contábeis, dentre eles a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados ou a DMPL (ou DMUT) – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. A principal diferença entre JSCP e dividendos, para a SRFB, é que o primeiro é despesa dedutível para efeito de IR e o segundo não é despesa, sendo extraído da própria conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados. Diferentemente da PLR ou dos JSCP, para haver dividendo é necessário haver lucro no exercício, ainda que dividendos possam ser pagos em cima de resultados anteriores.

5.1.7.3 Linhas 6A/48 a 6A/50 – Participações de empregados e administradores

Recomenda-se fortemente a leitura do item 2.6.2.7 – Participações (PLR). Observem que a da Lei 10.101 prevê PLR apenas para empregados e que a PLR da Lei 6.404/76 é alcançável pela PS.

5.1.8 Aplicada ao BP – Imobilizado e diferido, anexo 9.1.11

Para melhor entendimento do BP, sugere-se a leitura do item 2.6.1 – Balanço Patrimonial desta dissertação, onde o fluxo da MO no Balanço Patrimonial fica mais claro.

5.1.8.1 Identificação das adições e baixas do imobilizado e do diferido

Antes da continuação desta análise, um ponto importantíssimo precisa ser esclarecido. O permanente da Empresa é formado por: a) investimentos; b) imobilizado e c) diferido. (A partir das DFP de 2006, o intangível passou a ser apresentado em separado dos demais componentes do BP. Por ser recente e ainda não previsto na DIPJ, os comentários deste item

5.1.8 não o abrangem.) Se a Empresa sob auditoria fizer adições e baixas nesses 3 ativos no mesmo exercício sendo analisado, não será possível, salvo outras fontes de informação indisponíveis na DIPJ, segregar as adições e baixas de investimento das adições e baixas do diferido.

Isso porque a DIPJ tem duas linhas exclusivamente destinadas a identificar as adições e as baixas do imobilizado. Apresenta-se a seguir as instruções da DIPJ referentes a estas linhas:

Linha 53A/11 - Aquisições para o Ativo Imobilizado (anexo 9.1.14)

Informar, nesta linha, o valor das aquisições para o ativo imobilizado verificadas no período abrangido pela declaração.

Linha 53A/12 - Baixas do Ativo Imobilizado (anexo 9.1.14)

Informar, nesta linha, o valor das baixas do ativo imobilizado verificadas no período abrangido pela declaração.

Na linha 53A/11 entram adições puras, isto é, exatamente o valor dos acréscimos ao imobilizado. Já na linha 53A/12, as baixas são líquidas de depreciação e amortização. Ter as adições poupa um grande trabalho ao AFRFB. As baixas não são tão importantes assim, para a Previdência.

Voltando ao problema da segregação das adições e baixas do investimento e do imobilizado, na linha 6A/44 (anexo 9.1.9) é informado o valor contábil dos bens e direitos alienados. Nesta linha, portanto, são informados os valores contábeis dos bens vendidos tanto de investimento, quanto do imobilizado e do diferido. Assim, a diferença entre as linhas 6A/44 (investimento, imobilizado e diferido) e 53A/12 (só imobilizado) perfaz a soma do valor contábil tanto do investimento quanto do diferido. Não há na DIPJ um dado que permita segregar o valor contábil do investimento do valor contábil do diferido, razão pela qual o exemplo que apresentado a seguir trata tão somente de baixas no imobilizado e no diferido.

5.1.8.2 Exemplo numérico de análise do imobilizado e do diferido

Sendo necessário conhecer as adições puras do diferido, é preciso calcular as baixas brutas do imobilizado para, só depois, chegar ao diferido. E este cálculo é complexo, envolvendo várias fichas, linhas e valores encontrados no BP – ativo – ficha 36A e na DRE – ficha 6A. Vamos supor uma Empresa industrial, com os seguintes saldos em sua DIPJ 2007/2006:

Linhas	movim.	saldo	
		2.005	2.006
4A/10 - Enc. depreciação, amortização e exaustão	13.200		
4A/32 - Encargos de depreciação e amortização	0		
5A/20 - Encargos de depreciação e amortização	5.452		
5A/44 - Encargos de depreciação e amortização - rural	0		
6A/42 - Receit. alienações bens/direitos at. permanente	1.779		
6A/44 - Valor contábil dos bens e direitos alienados	1.543		
6A/45 - Outras despesas não operacionais	886		
36A/43 - Depreciações, amortizações e exaustão		63.888	76.751
36A/44 - Total do imobilizado		183.516	199.319
36A/50 - Amortização do diferido		11.348	12.969
36A/51 - Total do diferido		5.153	7.596
53A/11 - Aquisições para o ativo imobilizado	33.940		
53A/12 - Baixas do ativo imobilizado	1.543		

Imediatamente pode-se verificar, pelas linhas 6A/42 e 6A/44, que esta Empresa vendeu bens do Ativo Permanente, obtendo um lucro de \$ 1.779 - \$ 1.543 = 236.

Outra informação importante extraída da combinação das linhas 6A/44 e 53A/12 é que, por serem iguais, implicam que a Empresa só vendeu bens do imobilizado, não tendo vendido nem investimento nem diferido. Implica, também, que do imobilizado não houve baixa por obsolescência ou perecimento. Como a linha 6A/44 só suporta alienações, pode-se fazer esta afirmação; entretanto, isto não significa que baixas por obsolescência ou perecimento não possam ter ocorrido. Estas baixas podem estar registradas na linha 6A/45, que não define se se trata de diferido ou investimento. Ao longo dos cálculos, estas dúvidas serão sanadas.

A seqüência de cálculo realizada é obrigatória, pois se trata de um aproveitamento dos dados disponíveis. Inicia-se pelo cálculo do valor da depreciação do imobilizado, pois esta é uma parte do quebra-cabeça que com os dados que disponíveis pode ser montada. No quadro abaixo, utiliza-se o termo imobilizado “líquido”, pois a linha 36A/44, ponto de partida dos

cálculos, é informada, na DIPJ, líquida de depreciação. Além do mais, a linha 6A/44 também é líquida de depreciação.

	Imobilizado Líquido	
36A/44	183.516	
53A/11	33.940	
6A/44		1.543
Soma	215.913	
36A/44	199.319	
EC1	16.594	

No razonete acima, através da equivalência contábil, é possível calcular o valor da adição da depreciação no ano de 2006. Partindo do saldo líquido do imobilizado (183.516), mais a adição do período (33.940) e subtraindo-se a baixa líquida do imobilizado (1.543), chega-se ao saldo que deveria haver no imobilizado antes da depreciação do mesmo período. Como o saldo de 2006 do imobilizado é 199.319, a diferença de 16.594 (EC1 – equivalência contábil número 1) é a depreciação procurada, isto é, apenas depreciação do imobilizado.

Uma vez identificada a adição da depreciação do imobilizado do ano de 2006, pode-se calcular a baixa da depreciação ocorrida no imobilizado.

	Dac. Imobilizado	
36A/43		63.888
EC1		16.594
Soma		80.482
36A/43		76.751
EC2		3.731

No razonete acima, parte-se do saldo de 2005 da DAC (63.888) ao qual se acrescenta o valor encontrado pela EC1 (16.594, que é a depreciação de 2006). A diferença entre o total encontrado (80.482) e o saldo da depreciação do imobilizado de 2006 (76.751), permite identificar a baixa de depreciação 2006 ocorrida (3.731 – EC2 – equivalência contábil número 2).

O valor da baixa da depreciação do imobilizado era o que faltava para calcular o exato valor da baixa do imobilizado no período, posto que até o momento, só a baixa líquida tinha sido

informada. O cálculo líquido da baixa é feito subtraindo-se do valor do bem o valor da depreciação. Basta reverter o cálculo para chegar ao valor do bem, como segue:

Fórmula 1 (F1):

Ativo baixado - Depreciação baixada = Valor da baixa

Ativo baixado = Depreciação baixada + Valor da baixa

Ativo baixado = 3.731 + 1.543 = 5.274

O valor de \$ 5.274 é exatamente o valor do ativo baixado, bruto, sem que tenha sido dele abatida a depreciação. Agora é possível voltar ao razonete do imobilizado bruto para que, em 2 lances, os cálculos possam ser conferidos.

	Imobilizado Bruto	
36A/44	183.516	
36A/43	63.888	
Soma	247.404	
53A/11	33.940	
F1		5.274
Soma	276.070	

Conferência do saldo 2006 do Imobilizado Bruto

36A/44	199.319
36A/43	76.751
Soma	276.070

Nos dois razonetes acima, partindo do saldo líquido do imobilizado (183.516), acrescentando-lhe o valor da DAC – depreciação acumulada (63.888), obtém-se o saldo bruto do imobilizado em 2005. Somando as adições ao imobilizado feitas ao longo de 2006 (33.940) e abatendo as baixas do mesmo período (5.274), chega-se ao saldo de 276.070, que confere com os saldos das linhas 36A/44 E 36A/43 (anexo 9.1.11).

Até aqui ciclo do imobilizado foi completado. Com todos os detalhes do mesmo pode-se partir para o diferido. Começa-se calculando o valor dos encargos de amortização contabilizados ao longo de 2006. Com o valor dos encargos totais (sem distinção entre depreciação ou amortização) e também com o valor da depreciação, a diferença entre eles perfaz os encargos de amortização, conforme cálculos abaixo.

Fórmula 2 (F2):

Encargos totais	18.652	4A/10; 4A/32; 5A/20; 5A/44
Encargos só imobilizado	16.594	EC1
Encargos só diferido	2.058	F2

Assim, o valor de 2.058 representa os encargos referentes à amortização só do diferido, permitindo seguir o mesmo caminho trilhado no imobilizado, isto é, calcular a baixa (se houver) ocorrida na AMAC – amortização acumulada do diferido.

Amortização Diferido	
36A/50	11.348
F2	2.058
Soma	13.406
36A/50	12.969
EC3	437

No razonete acima, partindo do saldo inicial de 2005 (11.348), acrescentando a amortização de 2006 (2.058) calculada, é possível encontrar, então, o valor da baixa da AMAC (EC3 – equivalência contábil número 3 no valor de 437). Continuando na trilha usada no imobilizado, parte-se agora para cálculo do valor do ativo diferido baixado, através da mesma forma do valor contábil:

Fórmula 3 (F3):

$$\begin{aligned}\text{Ativo baixado} - \text{Depreciação baixada} &= \text{Valor da baixa} \\ \text{Ativo baixado} &= \text{Depreciação baixada} + \text{Valor da baixa} \\ \text{Ativo baixado} &= 437 + 886 = 1.323\end{aligned}$$

Dessa feita, o valor do ativo diferido baixado equivale a \$ 1.323. Como alertado antes, supomos que o valor de 886 da linha 6A/45 refira-se apenas a diferido. Falta agora, tão somente, calcular as adições do diferido. Como temos saldos inicial e final do diferido bruto e temos a baixa, basta usarmos o razonete.

Diferido Bruto		
36A/51	5.153	
36A/50	11.348	
Soma	16.501	
F3		1.323
	15.178	
	20.565	Saldo do diferido
EC4	5.387	

As adições efetuadas no diferido ao longo de 2006 montam em \$ 5.387 (EC4 – equivalência contábil número 4), valor que pode ser conferido como segue:

Conferência do saldo do Diferido Bruto

36A/51	7.596
36A/50	12.969
Soma	20.565

Conferência final do saldo do diferido

36A/51	5.153	saldo líquido inicial
EC4	5.387	adições de 2006
F2	(2.058)	encargos
F3	(1.323)	baixa de diferido
EC3	437	baixa de encargos
Soma	7.596	saldo líquido final

O saldo inicial líquido de depreciação do diferido em 2005 (5.153) somado às adições ao longo de 2006 (5.387), com a subtração da amortização (2.058) e da baixa (1.323) e com a adição da baixa da amortização, todas do ano de 2006, perfaz o saldo final do diferido líquido em 2006 (7.596).

A conclusão a que se chega, tendo todos os detalhes do diferido, é que houve uma baixa de ativos diferidos no valor de \$ 1.323, cujas respectivas amortizações montavam em \$ 437, perfazendo uma baixa líquida de $1.323 - 437 = 886$, que é o mesmo valor informado na linha 6A/45 – Outras despesas não operacionais. Não houve venda deste diferido, pois se fosse o caso, a informação deveria ter sido prestada nas linhas 6A/42 e 6A/44.

5.1.9 Aplicada ao BP – Estoques, anexo 9.1.11

Os estoques foram bastante comentados ao longo da dissertação, principalmente nos itens: 2.6.1.1 – Estoques; 2.6.2.1 – CMV; 2.6.2.2 – CPV; 2.6.2.3 – CSP; 3.2.2.1 – Ficha 4A – Custo dos bens e serviços vendidos e 5.1.2 – Exemplo da folha 4A – Indústria, razão pela qual se recomenda uma leitura integrada dos mesmos.

5.1.10 Outros

5.1.10.1 Linha 9A/14 – Participações não-dedutíveis, anexo 9.1.10

Esta linha 14 – Participações não Dedutíveis tem o condão de alertar o AFRFB sobre possíveis fatos geradores subtributados nas participações nos resultados constantes nas seguintes linhas:

6A/48 – Participações de empregados;

6A/49 – Participações de administradores e partes beneficiárias e

6A/50 – Contribuições para assistência ou previdência de empregados

É que a SRFB tem normas que lhe são próprias a respeito da dedutibilidade de gastos. Muitas vezes a não dedutibilidade indica que tais verbas podem ser tributadas pela Previdência Social.

Para efeitos de IR, nenhuma participação de administradores é dedutível. Para a Previdência, cada caso é um caso, devendo ser analisado a luz da Lei 10.101, de 19/12/2000, que normatiza a PLR apenas de empregados, e das limitações remuneratórias da Lei 6.404/76, existentes em seu artigo 152.

5.1.10.2 Linhas 53A/6 e 53A/7, anexo 9.1.14

Estas linhas têm grande potencial na Auditoria-fiscal previdenciária, considerando que grandes números (tendências) também são úteis. Mas a linha 53A/6 precisa ser mais bem definida. De acordo com a SRFB, nela deve constar:

Linha 53A/06 - Contribuição para o INSS

Informar, nesta linha, o valor das despesas com contribuição para o INSS verificadas no período abrangido pela declaração.

As despesas com a PS envolvem a parte patronal (20% para as Empresas em geral); o seguro acidente do trabalho (1 a 3% de maneira geral) e as despesas com terceiros (geralmente 5,8%), perfazendo um total médio de 27,8% (20 + 2 + 5,8). Assim, para que esta linha seja utilizada, é necessário, antes, determinar o percentual que a Empresa contabiliza em suas diversas contas (despesas operacionais ou custos).

Determinar a origem do valor contabilizado nesta linha 53A/6 permite uma visão detalhada do fluxo da MO na Empresa.

Tomando os mesmos cuidados acima para com o FGTS, uma simples divisão do valor da linha 53A/7 pelo valor da PS já permite identificar alguma distorção, que se relevante, merece muita atenção. Teoricamente a proporção FGTS/PS deve ficar em torno de 8% dividido por $27,8\% = 0,2878$.

Outra possibilidade para o AFRFB é verificar o quanto destas despesas com a Previdência Social foi realmente recolhido. E a razão para que uma parcela relevante não tenha virado caixa da Previdência Social deve ser devidamente esclarecida.

Quando da análise das linhas 53A/6 - INSS e 53A/7 – FGTS, o AFRFB deve ter em mente valores provisionados para recolhimento futuro. É o caso de provisionamento de contribuições previdenciárias calculadas sobre remunerações em suspensão, isto é, 13º salários e férias ainda não pagos. A contribuição previdenciária sobre estas bases de cálculo também não foram recolhidas (isso se a Empresa teve o cuidado de contabilizá-la).

Outra consideração do AFRFB quando comparar o valor constante nesta linha 53A/6 com o valor recolhido é o quanto a Empresa contabilizou em resultado referente a contingências

previdenciárias. Esses passivos, quando existentes, costumam ter valores relevantes, levando muito tempo para virarem caixa da Previdência, pois o processo depende do andamento dos recursos administrativos e judiciais por parte da Empresa. Para mais informações, sugerimos a leitura do item 5.3.4 – Provisão para ações judiciais – previdenciárias.

Esta linha 53A/6 é o todo que o AFRFB busca em várias contas da Contabilidade. Esta linha é um resumo de toda análise feita nos vários Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária. O seu valor não representa definitivamente todo o potencial arrecadatário existente numa dada Empresa já que a Auditoria-fiscal busca exatamente descobrir fatos geradores subtributados. Mas, pelo menos, o AFRFB deve certificar-se da correta tributação dos fatos geradores que originaram o valor constante na linha 53A/6.

Exemplificando, se na linha em apreço consta o valor de \$ 27.800, o AFRFB deve realizar esforços para verificar se estes \$ 27.800 realmente representam, em termos financeiros, a cota da Previdência Social calculada sobre Remunerações de \$ 100.000. E mais: ao verificar que apenas \$ 23.900 viraram caixa, deve certificar-se de que a diferença de \$ 3.900 refere-se a fatos geradores em suspensão no valor aproximado de \$ 14.000 (como provisões para 13^o salário e férias).

5.2 DACION

Comentários sobre a ficha 6A – Apuração dos créditos de Pis/Pasep (anexo 9.2.2) e a ficha 16A – Apuração dos créditos da Cofins (anexo 9.2.3) serão feitos concomitantemente.

5.2.1 Linhas 6A/1 (ou 16A/1) – Bens para revenda, 6A/2 (ou 16A/2) – Bens utilizados como insumos e 6A/7 (ou 16A/7) - Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

Em princípio, nesta linha interessa o frete dos custos dos bens para revenda, dos bens utilizados como insumos e das operações de venda.

5.2.2 Linha 6A/3 (ou 16A/3) – Serviços utilizados como insumos

Nesta linha 6A/3 são informados os valores dos serviços que podem ser abatidos da base de cálculo do PIS/PASEP. A composição deste valor é ótima fonte de informação para a PS.

5.2.3 Linha 6A/6 (ou 16A/6) – Despesas de alugueis de máquinas e equipamentos

Nesta linha 6A/6 são informados os valores dos alugueis de máquinas e equipamento. É possível que tais máquinas e equipamentos sejam alugados com seus respectivos operadores, configurando CMO.

5.2.4 Linha 6A/10 (ou 16A/10) – Sobre bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição)

Esta linha não serve à PS, pois trata da dedução da base de cálculo 1/12 a 1/48 dos valores das aquisições.

5.2.5 Linha 6A/18 (ou 16A/18) – Créditos da atividade de carga – subcontratação de serviços

Esta linha tem real interesse para a PS, de tal modo que se repete a seguir a instrução do DACON na íntegra:

As empresas de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratarem serviço de transporte de carga prestado por pessoa física, transportador autônomo, ou por pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples, devem informar nesta linha o valor do crédito presumido de que tratam os §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c o art. 15, inciso II da mesma lei, calculado mediante a aplicação, sobre o valor dos serviços subcontratados, da alíquota correspondente a 1,2375 % (1,65% x 75%).

5.3 DFP

É importante lembrar que esta dissertação tenta utilizar os Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária por si, isto é, sem auxílio de balancetes, documentos ou outras fontes de informação que não a DIPJ, a DIRF, as DFP, o DACON. Apenas estes Instrumentos, sem nenhuma outra informação por parte da Empresa.

Outro objetivo, mais terreno, seria quantificar e localizar, o mais próximo possível da realidade, os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Em busca deste objetivo, ao longo deste trabalho, tivemos que nos controlar inúmeras vezes para não descartar as DFP como fonte de informações previdenciárias. É que a superioridade informativa da DIPJ é tão acachapante que ficou difícil resistir. A DIPJ foi analisada no item 5.1.

E se não houver a DIPJ? Uma melhor pergunta seria: e se não existirem as Demonstrações Contábeis? Esse é o pior dos mundos para o AFRFB pois, sem elas, nem é possível elaborar a DIPJ, pois esta tem seus alicerces na Ciência Contábil, com ênfase em pontos de interesse fiscal, ainda que não previdenciário. Sem as DC, não há Estrela Norte para guiar a Auditoria-fiscal.

Diante da pergunta “como auditar uma Empresa sem saber seu faturamento, seu CMV, suas despesas operacionais etc.”, automaticamente percebe-se que a Contabilidade ainda é a melhor bússola de que alguém pode dispor. Como esta dissertação trata de assuntos fiscais, se essa Contabilidade puder ser aperfeiçoada, como é feito através da DIPJ, ótimo. E se também são úteis em termos previdenciários, tanto melhor.

Outro objetivo desta dissertação é, analisando as DFP isoladas de uma Empresa ou associando-a a outros Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária da mesma Empresa, concluir que tal Empresa dá um tratamento previdenciário razoável de acordo com a Legislação vigente. Esse objetivo não foi alcançado nem mesmo com o correlacionamento de vários Instrumentos de auditoria.

Pela inação implícita das Empresas evidenciada no item 1.7.1 – Controles internos das Empresas – Governança Corporativa, pode-se concluir que as Demonstrações apresentadas

pelas Empresas deixam muitíssimo a desejar no que diz respeito à evidenciação dos atos e fatos fiscais e previdenciários. Essa distorção não se deve, absolutamente, à Ciência Contábil. Esta não tem culpa pelos números fantásticos.

Esquecendo, pois, o detalhamento proporcionado pelas DIPJ, já que se busca o valor intrínseco das DFP, de imediato pode-se dizer que estas permitem:

- a) conhecer melhor o negócio da Empresa em grandes números;
- b) localizar mais eficientemente os documentos e os lançamentos que deram origem às DFP e
- c) aferir indireta e mais precisamente os fatos geradores previdenciários (arbitrar)

Em outras palavras, a Contabilidade mostra como auditar uma Empresa, mostra o caminho das pedras. A AFI é feita através dos grandes números das Empresas, pois se os detalhes fossem encontrados tal procedimento não seria necessário. E não sendo preciso arbitrar, através dos grandes números é possível localizar, com muito mais eficiência, a parcela da Empresa que se quer auditar.

Mas, neste trabalho é preciso delimitar o momento em que a Auditoria-fiscal previdenciária deixa de ser feita através dos Instrumentos (mais especificamente através das DFP) e passa a ser feita através da Contabilidade. Isso porque as DFP são um produto da Contabilidade, talvez, hoje, o seu principal fruto. Em outras palavras, o que as Demonstrações Financeiras Padronizadas – DFP enviadas para a CVM revelam para a PS?

Respondendo à pergunta acima, concluímos que muitas das vantagens das DFP já foram comentadas no item 2 – Referencial Teórico. Em outras palavras, é o fato de este produto da Contabilidade ter regras e de registrar o passado é que é sua grande vantagem. Os atos e fatos das Empresas podem ser reconstituídos na sua inteireza porque há uma sequência lógica em seus registros.

E foi isso que permitiu a recuperação do passado das Empresas, conforme registrado no item 1.7.1 - Controles internos das Empresas – Governança Corporativa. E essa recuperação é mais eficiente quando tais regras são conhecidas pelos usuários das DFP. Neste momento é importante chamar a atenção para o fato de que “auditar a folha de pagamento” é muito mais restrito do que auditar as Demonstrações Contábeis. Traçar as “trilhas de auditoria” a partir da

folha de pagamento é uma auditoria limitada, ainda que importante; mais profícuo é, partindo das DFP, chegar na “remuneração”, que muitas vezes é bem mais ampla do que a da folha. Um exemplo mais prático é que arbitrar remuneração pela GFIP (uma fonte de informação extracontábil) é contentar-se com uma informação pobre e inúmeras vezes direcionada, com o agravante de que a terceirização não é alcançada.

Em outras palavras, toda a vida das Empresas está resumida em suas DFP, que por sua vez é como um mapa. Hoje, não se concebem empreendimentos que não utilizem os recursos disponíveis e a Contabilidade é um deles.

Ora, a Contabilidade é uma ciência social e aplicada. Sua validade está intimamente ligada a sua utilidade. Se ela não fosse útil, já teria sido substituída ou abandonada há muito tempo. E isso não aconteceu, muito pelo contrário. Como não poderia deixar de ser, tratando-se de uma ciência aplicada, a Contabilidade adapta-se ao tipo de negócio. Quem conhece seu negócio conhece a Contabilidade desse negócio; ou pelo menos isso seria o ideal. Porém, nesta dissertação interessa o fato de que quem conhece a Contabilidade do negócio tem ótimas noções desse negócio. Noções talvez não tão boas quanto as do Empresário mas é um recurso (uma vantagem) que, definitivamente, não se pode desprezar. Daí a importância de se conhecer a Contabilidade do comércio, da indústria, do banco, da seguradora, da prestadora de serviços, da atividade imobiliária etc.

Retornando ao item 1.7.1 - Controles internos das Empresas – Governança Corporativa, está claro que o passivo adicional de 9 bilhões não estava registrado pela Contabilidade. Porém, e mais importante: a) os fatos geradores de contribuições previdenciárias estavam escriturados e b) o tratamento previdenciário a eles dispensado também estava escriturado. Uma comparação de um com o outro obrigou a que as Empresas registrassem um passivo fiscal e previdenciário adicional naquele relevante valor.

5.3.1 Consolidação das Demonstrações Contábeis

Neste momento, chama-se a atenção para a Consolidação das Demonstrações Contábeis. Devido a esta técnica contábil, muitas vezes nem mesmo é possível saber, analisando as Demonstrações Consolidadas, qual ou quais das Empresas consolidadas é a parte mais

interessante em termos previdenciários. Esta técnica objetiva atender ao Mercado de Capitais, não à Previdência Social.

CYRELA BRAZIL REALTY S/A (R\$ mil)	Controladora		Consolidado	
	2.006	2.005	2.006	2.005
Receita bruta operacional				
Incorporação/revenda de imóveis	14.404	9.758	1.082.508	671.173
Locação de imóveis	607	906	52.423	36.193
Prestação de serviços e outras			21.837	17.833
Deduções da receita bruta	(1.091)	(945)	(40.087)	(36.351)
Receita líquida operacional	13.920	9.719	1.116.681	688.848
Custo das vendas realizadas				
Dos imóveis vendidos	(13.210)	(5.120)	(629.377)	(360.808)
Dos imóveis locados	(332)	(47)	(15.797)	(9.440)
Total dos custos	(13.542)	(5.167)	(645.174)	(370.248)
Lucro bruto	378	4.552	471.507	318.600

Um exemplo clarifica tudo: a Cyrela Brazil Realty S/A publicou suas Demonstrações Contábeis de 2006 em que o CMV da Controladora (a Cyrela) aparece com R\$ 13,542 milhões (ver excerto da DRE acima). Já o consolidado apresenta CMV de R\$ 645,174 milhões. De imediato, percebe-se que o interesse maior da Fiscalização não reside necessariamente na Cyrela.

Apesar das várias informações sobre investimentos disponíveis nas suas DFP, não foi possível verificar qual componente do Grupo detém a maior parcela das remunerações e, assim, determinar o de maior interesse da PS.

5.3.2 Aplicada à DFC e à DOAR

Em termos previdenciários, a DFC e a DOAR têm muitas semelhanças e por isso serão tratadas em conjunto, analisando as Demonstrações da Petrobras (anexos 9.5 e 9.6) e da Braskem (anexo 9.3 e 9.4), ambas para o ano de 2005. Estas análises foram feitas objetivando alcançar os grandes números e para tanto planilhas que comparam os valores informados nas DOAR e DFC foram produzidas. Reparem que as linhas destas Demonstrações que estão sendo analisadas são ativos das Empresas. Os investimentos feitos mas contabilizados como resultado não estão sendo aqui analisados.

DOAR da Petrobras		DFC da Petrobras	
aplicação em investimentos	3.041.246	investimento em E & P	9.895.016
aplicação no imobilizado	12.718.832	invest. refino e transporte	4.403.980
aplicação no diferido	204.812	invest. gás e energia	850.353
		outros investimentos	815.542
	<u>15.964.890</u>		<u>15.964.891</u>
diferença	1		

Pela DOAR, há informação de que a Petrobras aplicou \$ 15.965 milhões no Ativo Permanente. Esta informação é corroborada pela DFC que informa que \$ 15.965 milhões foram pagos em caixa e em equivalente-caixa. Em termos previdenciários, a informação de que o montante de 12,7 bilhões foi aplicado no imobilizado já vale por si só.

Pode-se concluir que da informação de \$ 16 bi gastos em caixa ou equivalente-caixa, a Petrobras direcionou \$ 3 bi para comprar participações em outras empresas (de seu próprio grupo ou de terceiros); \$ 205 milhões foram diferidos; e quase \$ 13 bilhões foram gastos com adições ao imobilizado.

A não ser que a Petrobras especifique o gasto de \$ 13 bi em suas NE, em termos de DFP esta é a informação mais próxima do detalhe a que se pode chegar. E ela vale muito. De imediato, é possível dizer que há compras puras neste valor, isto é, tributação de ICMS e IPI. Há notas fiscais de venda com instalação, cuja MO interessa à Previdência. Há notas fiscais de serviços, para instalação e construção. Enfim, nestes \$ 13 bi há muito trabalho de análise.

Não se deve esquecer do diferido mas diante do montante do imobilizado, \$ 205 milhões não seriam prioritários.

Quanto à DFC e à DOAR da Braskem, o procedimento foi o mesmo, com a elaboração de uma planilha que compara ambas as Demonstrações.

DOAR da Braskem		DFC da Braskem	
acrécimo nos investimentos	121.739	adições ao investimento	155.577
acrécimo no imobilizado	706.814	adições ao imobilizado	671.684
acrécimo no diferido	231.099	adições ao diferido	231.099
	<u>1.059.652</u>		<u>1.058.360</u>
diferença	(1.292)		

O raciocínio é o mesmo do feito na Petrobras. A Braskem aplicou \$ 1.058 milhões de caixa e equivalente caixa no Ativo Permanente. Entretanto, \$ 1.292 mil de aplicações em investimentos e/ou imobilizado não foi feito com caixa ou equivalente. Na verdade, não nos importa a forma com que as Empresas financiam suas inversões fixas. O fato é que uma Auditoria-fiscal sabe agora que a Braskem investiu a expressiva soma de \$ 706,8 milhões no imobilizado, sendo \$ 671,7 em caixa e seus equivalentes. E investiu caixa e equivalente no valor de \$ 231 milhões no diferido. Tanto num quanto noutro, com certeza há o concurso de MO que merece a atenção do AFRFB.

5.3.3 Aplicada à DVA

É sempre bom repetir: a Contabilidade serve como guia, evidenciando o valor mínimo a ser auditado e o caminho a ser feito para recompor as operações da Empresa. A DVA tem grande potencial previdenciário nestes casos. Analisou-se a DVA da Petrobrás, encontrada no anexo 9.7, comparando-a com sua DRE, no anexo 9.8.

A Petrobras, em sua DVA, informa ter distribuído (distribuir não é pagar) R\$ 7.498.303 mil aos seus colaboradores, o que inclui empregados e autônomos. Pela própria DVA, sabe-se que parte deste valor trata de honorários, PLR, previdência complementar e plano de saúde, restando o valor de R\$ 3.316.397 mil para salários, vantagens e encargos.

A vantagem de conhecer o valor de R\$ 3,3 bilhões é enorme, pois este valor está diluído em várias linhas da DRE, tais como: custo dos bens e/ou serviços vendidos, despesas com vendas e despesas gerais e administrativas.

Os serviços prestados por terceiros (pessoas jurídicas) são mais complicados de se analisar, pois a DVA não os informa em separado. A DVA informa aquisições globais com materiais, energia, serviços de terceiros e outros no valor de R\$ 20.080.629 mil.

Na DRE, entretanto, estes valores foram diluídos e podem ser encontrados em custos dos bens e/ou serviços vendidos, despesas com vendas e despesas gerais e administrativas. A vantagem da DVA salta aos olhos.

5.3.4 Provisão para ações judiciais – previdenciárias

A Deliberação CVM 489 de 3/10/2005 fez uma revolução na classificação dos passivos anteriormente denominados de “contingentes” que nesta dissertação restringem-se aos levantamentos de crédito previdenciário discutidos pelas Empresas nas esferas administrativa e judicial.

Antes do advento da Deliberação 489/05, a Empresa era obrigada a classificar todos esses pleitos administrativos e judiciais de acordo com sua possibilidade de perda, da seguinte forma:

Remota: na opinião da Empresa, suas chances de perder o pleito são remotas;

Possível: na opinião da Empresa, suas chances e as do Fisco são semelhantes (ou ainda não há jurisprudência a respeito) e

Provável: na opinião da Empresa, as chances de sucesso do Fisco são maiores, e ela provavelmente perderá.

Todos os pleitos classificados como de perda provável eram obrigatoriamente contabilizados, o que as Empresas faziam em contas como “passivo contingente previdenciário” no passivo circulante ou exigível a longo prazo.

Quanto à classificação de perda “possível”, à Empresa cabia informar seus dados em NE, sem necessidade de contabilizar. A classificação de perda “remota” nem precisava ser contabilizada ou constar em NE.

Com o advento da Deliberação 489/05, continua sendo obrigatória a classificação dos pleitos e a sua contabilização nos moldes anteriores. A principal mudança é que a CVM determinou que o termo “contingente” é para uso exclusivo de passivos não contabilizados. E determinou também que os pleitos classificados pelas Empresas como de perda provável são passivos de fato, isto é, não podem mais ser vinculados a termos mitigadores de seu significado obrigacional, tais como “contingente”.

Interessante para a PS, neste caso, é que a Deliberação 489/2005 obriga a uma maior transparência na evidenciação dos passivos previdenciários, inclusive permitindo ao Fisco ter noção da opinião das Empresas a respeito de seus créditos previdenciários e permitindo, também, um melhor acompanhamento das adições e baixas desses passivos ao longo do tempo.

5.4 DIRF

É lógico que, tratando-se de grandes Empresas, sempre haverá diferenças entres os totais das Folhas de Pagamento – FP e os totais da DIRF. Entretanto, diferenças inesperadas também são comuns.

Na FP, tanto de empregados quanto de autônomos, são relacionados todos esses colaboradores, ao contrário do que ocorre na DIRF (ver item 3.4.1 – Informações obrigatórias na DIRF para detalhes sobre o que deve constar nesta declaração). Assim, a FP deve ter valores maiores do que os códigos 0561 e 0588 da DIRF. Do contrário, algum tipo de pagamento está sendo feito sem passar pela FP.

A simples correlação individual dos valores constantes na FP de uma amostra representativa de colaboradores da Empresa com os valores informados como remuneração na DIRF já é um instrumento poderoso de Auditoria-fiscal. Algumas pessoas podem aparecer com mais de um código de retenção. Até mesmo remunerações indiretas como as citadas nos itens 3.1.1.1 e 3.4.2 desta dissertação devem sofrer retenção.

Outra correlação importante: verificar se na DIRF há contribuintes individuais e se os mesmos estão lançados nas fichas de custo (4A), de despesas operacionais (5A) ou em ambas.

Isso porque as Empresas são premidas por fornecer o comprovante de rendimento aos seus contribuintes individuais mas, em contrapartida, não há uma conta contábil única para receber esses valores. É que Contribuintes Individuais - CI podem ser lançados nas linhas 4A/4, 4A/8 e 4A/26 (e linhas similares da ficha 5). Como estas linhas não são específicas para CI, é possível que gastos com serviços prestados por pessoa física sem vínculo empregatício passem despercebidos devido a enorme sintetização dos lançamentos contábeis, sendo possível identificá-los através da DIRF.

5.4.1 Comissões de vendas

As comissões pagas pelas Empresas (comerciais e industriais) são despesas operacionais. Não são custos e, obrigatoriamente, estão lançadas na ficha 5A. Podem estar lançadas na linha 5A/2 – Ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados. Esta é uma prática em extinção no Brasil, grandes Empresas pagarem comissões de vendas a empregados. A tendência é pela terceirização, ainda que as vendas sejam feitas por outra Empresa do próprio Grupo Empresarial. Na DIRF, o código destas comissões é o normal para empregado, isto é, 0561.

Por outro lado, é possível o pagamento de comissões de venda a contribuintes individuais, lançadas na linha 5A/3 – Prestação de serviço por PF sem vínculo empregatício, cujo código na DIRF é o 0588.

Mas comum nos dias de hoje é o pagamento de comissões a Empresas de venda, cujo código da DIRF é o 8045. Este código é muito abrangente pois envolve comissões, corretagens e propaganda. As grandes Empresas, alvo desta dissertação, costumam ter sua própria Empresa de vendas. É estratégico, não seria seguro entregar suas vendas, seus clientes a representantes comerciais. Estes costumam trabalhar para empresas menores, que não têm estrutura ou não conhecem bem um determinado mercado. É o caso de uma Empresa de Minas Gerais tentar vender no Rio de Janeiro. Mas as grandes Empresas já têm escala nacional, alcançada por suas próprias equipes de venda.

Outra forma comum em certos ramos, como o de bebidas, é a utilização de distribuidores, que atuam com certa independência ainda que premidos por metas de vendas. É uma forma mais complexa do que a mera corretagem de vendas.

O AFRFB deve sempre ter em mente: toda grande Empresa paga comissões de vendas. Em todas as empresas estes gastos são relevantes. Numa mais do que noutra, mas sempre gastos elevados. E o fato é que esses valores sempre chegam às pessoas físicas.

Independentemente de tamanho, a comissão é o principal incentivador de vendas. Não se descobriu nada melhor. Então, esse dinheiro chegará, com toda certeza, nas mãos das pessoas físicas. Se o foco está nas comissões, na maioria das vezes a Auditoria-fiscal é mais produtiva nas Empresas de Vendas.

As Seguradoras também se enquadram neste caso. Mas a quantidade de pessoas físicas (corretores de seguros) é mais relevante. Como já foi dito, nas Seguradoras as comissões fazem parte do custo do produto vendido, não sendo encontradas nas despesas administrativas. Para mais informações sobre comissões nas Seguradoras vejam o item 5.1.4 – Seguradoras na ficha 4C desta dissertação.

6 CONCLUSÕES

Muitas foram as conclusões extraídas dos Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária. Elas podem ser encontradas em várias partes deste trabalho mas principalmente nos itens 2 – Referencial Teórico e 5 – Correlações dos Instrumentos. Apenas como exemplo, alguns dos comentários feitos para a ficha 4A, onde foram localizadas as remunerações, podem ser citados: a) dos dirigentes de indústria; b) dos empregados aplicadas na produção; c) existentes em manutenção e reparos e d) dos contribuintes individuais (pessoas físicas sem vínculo empregatício).

Outra conclusão muito útil que pode ser extraída deste trabalho é que os Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária aqui abordados permitem identificar a remuneração de uma forma global. Esta é uma grande vantagem: identificar valores mínimos e caminhos para os quais as Empresas têm que justificar o tratamento previdenciário adotado.

A Contabilidade cumpre seu dever de informar a quem quer que a procure, em que pese ser elaborada pelas Empresas numa manifestação mista de obrigação e necessidade. Assim, a Contabilidade se desvincula das Empresas e ganha vida própria, independente de seus elaboradores.

Esta Contabilidade-guia mostra ao AFRFB os vários caminhos a serem trilhados em busca da MO. Entretanto, se quisermos detalhar mais do que o conseguido com os Instrumentos de Auditoria-fiscal previdenciária, é sempre necessário contar com a ajuda da Empresa nesta empreitada. Caso haja recusa por parte da Empresa, o AFRFB sempre pode recorrer ao instituto da Aferição Indireta, pois o ônus da prova reverte para o Contribuinte.

Outra conclusão é que a utilidade dos Instrumentos é marginal: é que as DFP visam o mercado de capitais (acionistas e credores) e a DIPJ, DIRF e DAFON visam o IR, a CSLL, o IR retido, o PIS/PASEP e a COFINS, mas nenhum deles visa, precipuamente, informar à Previdência.

Também se pôde concluir, pelo item 5.3, que a DIPJ informa mais do que as DFP. O primeiro é um Instrumento voltado para o IR que, coincidentemente, acrescentou informações

previdenciárias não previstas na segunda. Entretanto, por seu lado, as DFP são melhores para conhecer o negócio da Empresa – até mesmo a DIPJ é baseada nas DFP.

Dos parágrafos anteriores, pode-se concluir que os Instrumentos maximizam os recursos públicos. Tornar a Fiscalização mais objetiva e eficiente, que era uma justificativa deste trabalho registrada no item 1.6, foi atingido.

Percebe-se, pelo produto final da Contabilidade, suas DFP, uma preocupação legítima com a Previdência Privada. Há consenso no sentido de aumentar a transparência das Empresas neste sentido, com normas contábeis sendo emitidas e obrigando ao detalhamento em NE. Pelo passivo identificado no item 1.7.1 mas só divulgado a fórceps, está na hora de as Empresas também aumentarem a sua transparência com a Previdência Pública.

6.1 Instrumento específico para a Previdência Social

Apesar dos objetivos alcançados, ficou claro que a Previdência Social não pode permanecer como usuária marginal dos Instrumentos de auditoria. Está na hora de o Fisco Previdenciário ser dotado de mecanismos ainda mais eficientes de fiscalização e análise. É urgente a criação de um Instrumento (ou da melhora dos atuais) específico para a PS.

Outro ponto é que os Instrumentos por nós analisados permitiram uma análise individual das Empresas. Está, também, mais do que na hora de a PS desenvolver meios de fiscalizar à distância. Para isso, é necessária a criação do Instrumento específico já mencionado, que seria ainda mais padronizado do que as DFP. Com grau de padronização semelhante a da DIPJ, DIRF e do DACON.

Esta padronização de informações que interessam à PS permitiria auditorias eletrônicas, a criação de índices estatísticos e toda sorte de conclusões por estes permitidas, como projeções, comparações individuais com as médias, probabilidades, margens de erros etc. A PS precisa de um banco de dados desta natureza, que seria uma fonte extraordinária de informações.

Sabe-se que mais Instrumentos acarretam custos adicionais para as Empresas e conseqüentemente, para os cidadãos. Esta dissertação tem como um dos objetivos encontrar meios para não onerar desnecessariamente a sociedade. É um paradoxo: fornecer melhores informações à PS não necessariamente acarretará custos maiores para as Empresas. Até porque não há o custo de produção da informação, pois esta já é produzida. Existe apenas o custo da divulgação, que não é tão alto quanto o de produzi-la. Mas o ganho de eficiência da sociedade como um todo pode compensar este acréscimo de custo.

Não é objetivo desta dissertação desenvolver um Instrumento específico para a Previdência mas, sem a pretensão de esgotar o assunto, pode-se descrevê-lo, sucintamente como sendo:

Uma declaração de informações previdenciárias: a) quantificando em R\$ remuneratórios e R\$ indenizatórios o fluxo contábil das remunerações por serviços prestados, tanto da mão-de-obra própria (empregados e contribuintes individuais) e b) quantificando a prestação de serviços por pessoa jurídica (especificando as remunerações com e sem a retenção de 11% e as cooperativas). Em ambos os casos, tal instrumento deve divulgar tanto os valores estocados quanto os que foram para resultado, seguindo o regime de competência previdenciária que pode ser melhor visualizado através do quadro “Adaptado de Dutra, 2003, p. 227”, visto no item 2.6.2.2 desta dissertação.

7 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Bruno José Machado de. **Auditoria e sociedade: o Diálogo Necessário**. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, nº 34, p. 80-96, Janeiro/Abril 2004.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 4 ed., São Paulo: Atlas, 1999.

AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. **Evidenciação**. Caderno de Estudos nº 5, São Paulo, FIPECAFI – Junho/1992.

BEAMS, Floyd A. **Advanced Accounting**. 6 ed. New Jersey: Prentice Hall, 1996.

BONILHA, Paulo Celso B. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2 ed., São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos**. 4 ed., São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Decreto nº 3.000 de 26 de Março de 1999. **Regulamenta a tributação, Fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**.

BRASIL. Decreto nº 3.048 de 6 de Maio de 1999. **Aprova o regulamento da Previdência Social**

BRASIL. Instrução Normativa SRP nº 3 de 14 de Julho de 2005. **Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências**.

BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**.

BRASIL. Lei nº 8.212 de 24 de Julho de 1991. **Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui plano de custeio, e dá outras providências**.

BRASIL. Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007. **Orientação sobre a elaboração de informações contábeis pelas companhias abertas**.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2005**. Extraído do sítio www.receita.fazenda.gov.br em Fevereiro/2007.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Manual de retenção do imposto de renda na fonte** – MAFON 2006. Extraído do sítio www.receita.fazenda.gov.br em Abril/2006.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Perguntas e respostas pessoa jurídica** - PIR 2006. Extraído do sítio www.receita.fazenda.gov.br em Abril/2006.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Perguntas e respostas sobre o LALUR**. Extraído do sítio www.receita.fazenda.gov.br em Abril/2006.

BUENO, Francisco da Silveira. **Dicionário Escolar da Língua Portuguesa**. 11 ed., Rio de Janeiro: MEC/FENAME, 1976.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito processual tributário**. 6 ed., São Paulo: Atlas, 2000.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 8 ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. **IRPJ: Teoria e Prática Jurídica**. 2 ed., São Paulo: Dialética, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 8 ed., São Paulo: Saraiva, 1996.

CFC. **Legislação da profissão contábil**. 2 ed., Brasília: CFC, 2006.

CFC. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de Contabilidade**. 2 ed., Brasília: CFC, 2005.

CFC. Resolução CFC 751/93. **Dispõe sobre as normas brasileiras de Contabilidade**.

CHANG, Otto H. *Business intelligence and firm's attitudes toward financial disclosure*. Finance India: Jun 2002; ABI/INFORM Global, pg. 557.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC 1010/04. Aprova a NBC T 3.7 – **Demonstração do valor adicionado**. Brasília, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução CFC 960/03. Aprova a NBC T 10.5 – **Entidades imobiliárias**. Brasília, 2003.

COSENZA, José Paulo. **A eficácia informativa da demonstração do valor adicionado**. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, Edição Comemorativa, p. 7-29, Outubro/2003.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da *et al.* **A demonstração do valor adicionado como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, nº 37, p. 7 – 23, Jan./Abr. 2005.

_____. **Demonstração Contábil do Valor Adicionado – DVA** – Um instrumento de mensuração da distribuição da riqueza das empresas para os funcionários. Dissertação – Faculdade de Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: FEA/USP, 2002.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico.** São Paulo: Atlas, 2000.

DUTRA, René Gomes. **Custos** – Uma abordagem prática. 5 ed., São Paulo: Atlas, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** 9 ed., São Paulo: Atlas, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2001.

FERREIRA, José Ângelo. **Jogos de Empresas:** Modelo para aplicação prática no ensino de custos e administração do capital de giro em pequenas e médias empresas industriais. Dissertação – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

FIGUEIREDO, Sandra. **Contabilidade de seguros.** São Paulo: Atlas, 1997.

FLORENTINO, Matheus Américo. **Análise de balanço para companhias de seguros.** São Paulo: Editora Manuais Técnicos de Seguros, 1976.

GUERREIRO, Reinado. **Gestão do lucro.** São Paulo: Atlas, 2006.

HENDRIKSEN, Eldon S. *et al*; tradução de Antonio Z. Sanvicente. **Teoria da Contabilidade.** 1 ed., 3ª tiragem, São Paulo: Atlas, 1999.

HESFORD, James Wesley. ***Determinants of the use of competitors' accounting information by competitive intelligence professionals.*** 1998. Dissertation presented to the University of Southern California in partial fulfillment of the requirements for the degree Doctor of Philosophy (Business Administration).

HORNGREN, Charles T. *et al*; tradução de Elias Pereira. **Contabilidade Gerencial.** 12 ed., São Paulo: Pearson, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Contabilidade Introdutória** – Livro de Exercícios. 9 ed., São Paulo: Atlas, 1998.

_____; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da Contabilidade**. 2 ed., São Paulo: Atlas, 2000.

_____. *et al.* **Manual de Contabilidade das sociedades por ações**: (Aplicável às Demais Sociedades). 7 ed., São Paulo: Atlas, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**. 4 ed., São Paulo: Atlas, 1992.

LUCA, Márcia Martins Mendes de. **Demonstração do valor adicionado**: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo: Atlas, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12 ed., São Paulo: Malheiros, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade versus fluxo de caixa**. Caderno de Estudos nº 20, São Paulo, FIECAFI – Janeiro a Abril/1999.

_____. **Contabilidade de Custos**. 9 ed., São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Análise crítica de balanços** – parte I. IOB – Temática Contábil e Balanços. Boletim 26/2005.

_____. **Análise crítica de balanços** – parte II. IOB – Temática Contábil e Balanços. Boletim 31/2005.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços** – abordagem básica e Gerencial. 6 ed., São Paulo: Atlas, 2003.

MOSCOVE, Stephen A. et al; tradução de Geni G. Goldschmidt. **Sistemas de Informações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2002.

NEPOMUCENO FILHO, Fernando. **Custos e Contabilidade na atividade imobiliária da construção civil**. São Paulo: IOB – Thomson, 2004.

PETRENCO, Solange Aparecida. **Contabilidade e seu valor probante**. Curitiba: Juruá, 2004.

PLEWA, Franklin J.; FRIEDLOB, G. Thomas. *New ways to analyze cash flows*. The National Public Accountant: Feb/Mar 2002: ABI/INFORM Global, pg. 25.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares. **A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas**

brasileiras. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, nº 36, p. 7-20, Setembro/Dezembro 2004.

SALOTTI, Bruno Meirelles; YAMAMOTO, Marina Mityo. **A estimativa do fluxo de caixa das operações representa o real fluxo de caixa das operações?** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, nº 35, p. 7-21, Maio/Agosto 2004.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração contábil do valor adicionado – DVA –** Um instrumento para medição da geração e distribuição de riqueza das empresas. Tese de Livre Docência – Faculdade de Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo: FEA/USP, 1999.

_____. **Demonstração do valor adicionado** – Como elaborar e analisar a DVA. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Demonstração de resultados X demonstração de valor adicionado.** Anefac news. São Paulo, ano I, n. 02, 3-4, maio 2001.

_____; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, nº 32, p. 7-22, Maio/Agosto 2003.

SILVA, Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 12 ed., São Paulo: Malheiros, 1996.

SILVA, César Augusto Tibúrcio *et al.* **Fluxo de caixa e DOAR.** Caderno de Estudos nº 9, São Paulo, FIPECAFI – Outubro/1993.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 3 ed., Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.

SOUZA, Silney de. **Seguros** – Contabilidade, Atuária e Auditoria. São Paulo: Saraiva, 2002.

STANDERSKI, Wlademiro; KRAVEC, Alecseo. **Seguros privados e previdência complementar** – Organização e Contabilidade. São Paulo: Pioneira, 1979.

THEÓPHILO, Carlos Renato. **Algumas reflexões sobre pesquisas empíricas em Contabilidade.** Caderno de Estudos nº 19, volume 10, p. 9-15, São Paulo, FIPECAFI – Setembro/Dezembro 1998.

WOLOSKY, Howard W. *Executive compensation and the IRS.* The Practical Accountant; Jul. 2005; ABI/INFORM Global, pg. 39.

8 GLOSSÁRIO

CAPITALIZAR: De acordo com Bueno (1976), significa converter em capital; adicionar ao capital. Porém, em Contabilidade, capitalizar significa ativar, isto é, exprime a operação de contabilizar como ativo em contraposição a contabilizar como resultado (despesa ou custo). Dessa forma, por exemplo, juros do financiamento do imobilizado são capitalizados, investimentos são capitalizados (ações), matéria-prima é capitalizada (estoque) e, assim sendo ativados, estes valores só se transformarão em resultado através de depreciação, amortização ou exaustão ou através da baixa (por venda, obsolescência ou perecimento). Somente se o contexto for Capital Social e Reservas, o termo capitalização estará sendo usado no sentido de aumento de capital.

CONTABILISTA: Contabilista é gênero que envolve Contador e Técnico em Contabilidade.

CONTADOR: Ver Contabilista.

ENCARGOS SOCIAIS: Para a SRFB, trata-se de Previdência Social (não complementar privada) e FGTS.

EQUIVALÊNCIA CONTÁBIL: Mecanismo que, por definição, estipula que os montantes contábeis a débito devam ser obrigatoriamente iguais aos montantes a crédito. Como na equação $A = P + PL$, isto é, o Ativo é igual à soma do Passivo com o Patrimônio Líquido.

FICHA: Nos programas de declarações e demonstrações da SRP, é o conjunto de linhas discriminadas verticalmente para ordenar informações, demonstrar dados ou apurar resultados. No canto esquerdo superior da tela consta o número da ficha, para facilitar sua identificação.

INSUMO: Para a SRFB, trata-se de matéria-prima, material secundário, embalagem, transporte e seguro até o estabelecimento, tributos não-recuperáveis, desembaraço aduaneiro. Deve ficar claro que é um termo usado para indústrias e que não abrange a mão-de-obra.

LINHA: Nos programas de declarações e demonstrações da SRFB, é o campo identificado por número, título, valor e outras informações componentes da ficha. A referência às linhas utilizadas nesta dissertação é a mesma adotada pela SRFB, isto é, ficha/linha. Assim, o significado de 4A/2 é “ficha 4A, linha 2”.

LUCRO ARBITRADO: É a apuração de IR pelo enquadramento da empresa nas hipóteses do art. 47 da Lei 8.981, de 1995, reproduzido a seguir. Esse enquadramento pode, por várias razões, ser por ato volitivo da Empresa, sujeitando-a as sanções Legais.

Art.47 - O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver

escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. (...)

LUCRO PRESUMIDO: Regime de apuração de IR que faculta às empresas não obrigadas ao Lucro Real a determinar o montante tributável mediante a aplicação de alíquota legal sobre um montante de sua receita bruta.

LUCRO REAL: É a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais (conceito extraído do Programa da DIPJ versão 1.0 de 31/03/2006).

MÉTODO DE AVALIAÇÃO DE ESTOQUES: Critério utilizado para baixa em estoques de modo a transferi-lo para CMV. Pode ser pelo critério PEPS ou Custo Médio. A legislação do IR não admite o UEPS.

PASTA: Na DIPJ, é o conjunto de fichas relativas a um imposto ou contribuição, ou informações de natureza assemelhada ou afim. As fichas que compõem uma pasta são determinadas de acordo com o perfil da pessoa jurídica.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS: A participação nos lucro pressupõe lucro. Pouco entendida é a participação nos resultados, termo que abrange inclusive o lucro. Resultado também pode ser entendido como meta a ser atingida, como a própria redução de prejuízo. Assim, é possível a distribuição de resultado mesmo tendo a Empresa registrado prejuízo. A PLR não é considerada nem custo nem despesa operacional, sendo alocada diretamente na DRE.

REMUNERAÇÃO: No contexto desta dissertação, abrange tanto os salários diretos quanto os indiretos, os fixos e os variáveis. Assim, abarca ordenados, horas extras, prêmios, abonos, seguros, previdência complementar, alimentação, moradia, seguros etc., tanto de empregados,

gestores quanto de contribuintes individuais. Mas não abrange os encargos sociais (Previdência Social e FGTS), as provisões para férias e 13º salário e nem a PLR.

REMUNERAÇÃO INDIRETA: É a parte da remuneração que não é paga em dinheiro ao próprio colaborador, tais como o arrendamento mercantil ou o aluguel de veículo ou imóvel (se veículos e imóveis pertencentes à própria empresa, pode ser o valor da depreciação) bem como a manutenção e o custeio desses bens, alimentos, clubes e assemelhados, remuneração de prestadores de serviços como motoristas, empregados domésticos etc., dentre inúmeras outras formas de benefícios indiretos, como previdência complementar e seguros. A redação do art. 358 do RIR é:

Art. 358. Integrarão a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

SEGURADORA-PRIMÁRIA: Nesta dissertação significa a emissora original da apólice/bilhete de seguro; é a Seguradora para a qual o Corretor intermediou o seguro. Deve ser considerada em contraste com a Seguradora-secundária.

SEGURADORA-SECUNDÁRIA: Nesta dissertação significa a Seguradora que, por razões operacionais ou econômicas, recebe da Seguradora-primária operações na forma de cosseguro, resseguro, transferência de carteiras ou retrocessões.

TÉCNICO EM CONTABILIDADE: Ver Contabilista. Os cursos técnicos em Contabilidade foram extintos, sendo considerados válidos aqueles cujo término ocorreu até o fim de 2003, conforme Resolução CFC 948/02.

VALOR CONTÁBIL DO BEM OU DO ATIVO: É o valor do bem registrado na Contabilidade menos o valor da sua respectiva depreciação, amortização ou exaustão. No caso de investimentos, o valor contábil do bem abrange, além do valor do bem registrado na Contabilidade, o ágio ou deságio e a provisão para perda.

9 ANEXOS

9.1 Folhas de rosto da DIPJ

9.1.1 Ficha 1 – Dados Iniciais da DIPJ

Ficha 01 – Dados Iniciais

CNPJ:

Ano-calendário: ☐ 2005 ☐ 2006 ☐ Optante Refis ☐ Optante pelo Paes

Declaração Retificadora: ☐ Situação Especial: ☐ Extinção
 Nº do Recibo ☐ Fusão
☐ Incorporação/Incorporada
☐ Incorporação/Incorporadora
☐ Cisão Total
☐ Cisão Parcial

Data do Evento: ____/____/2006

Período: ____/____/____ a ____/____/____

Forma de Tributação do Lucro:

☐ Lucro Real ou Real/Arbitrado

Qualificação da PJ: ☐ PJ em Geral
☐ Corretora Autônoma de Seguros
☐ PJ Componente do Sistema Financeiro
☐ Sociedade Seguradora, de Capitalização ou Entidade Aberta de Previdência Complementar

Trimestres de Arbitramento: ☐ 1º Trimestre
☐ 2º Trimestre
☐ 3º Trimestre
☐ 4º Trimestre

Apuração do IRPJ e da CSLL: ☐ Anual
☐ Trimestral

Qualificação da PJ = PJ em Geral

☐ Administradora de Fundos e Clubes de Investimentos
☐ Operações com Exterior
☐ Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida
☐ Participações no Exterior
☐ Lucro da Exploração
☐ Lucro Inflacionário
☐ Finor/Finam/Funres
☐ Atividade Rural
☐ Apuração e Informações de IPI no Período
☐ Ativos no Exterior
☐ Participação Permanente em Coligadas ou Controladas
☐ Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação
☐ Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior

- ☐ Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior
☐ Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
☐ Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
 Qualificação da PJ = Corretora de Seguros OU = Financeira OU = Seguradora

- ☐ Administradora de Fundos e Clubes de Investimentos
☐ Operações com Exterior
 ☐ Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida
☐ Participações no Exterior
☐ Lucro Inflacionário
☐ Finor/Finam/Funres
☐ Apuração e Informações de IPI no Período
☐ Ativos no Exterior
☐ Participação Permanente em Coligadas ou Controladas
☐ Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação
☐ Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior
☐ Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior
☐ Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
☐ Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

☐ Lucro Presumido/Real ou Lucro Presumido/Real/Arbitrado

Qualificação da PJ: ☐ PJ em Geral
 ☐ Corretora Autônoma de Seguros

Apuração do IRPJ e da CSLL por Trimestre

1º Trimestre:	☐ Presumido	2º Trimestre:	☐ Real-Trimestral
	☐ Arbitrado		☐ Presumido
			☐ Arbitrado
3º Trimestre:	☐ Real-Trimestral	4º Trimestre:	☐ Real-Trimestral
	☐ Presumido		☐ Arbitrado
	☐ Arbitrado		

Apuração do IRPJ e da CSLL por Trimestre - Se optante Refis

1º Trimestre:	☐ Presumido	2º Trimestre:	☐ Real-Estimativa
	☐ Arbitrado		☐ Real-Trimestral
	☐ Presumido		
	☐ Arbitrado		
3º Trimestre:	☐ Real-Estimativa	4º Trimestre:	☐ Real-Estimativa
	☐ Real-Trimestral		☐ Real-Trimestral
	☐ Presumido		☐ Arbitrado
	☐ Arbitrado		

Qualificação da PJ = PJ em Geral

- ☐ Administradora de Fundos e Clubes de Investimentos
☐ Operações com Exterior
 ☐ Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida
☐ Participações no Exterior
☐ Lucro da Exploração
☐ Lucro Inflacionário
☐ Finor/Finam/Funres

- ☐ Atividade Rural
- ☐ Apuração e Informações de IPI no Período
- ☐ Ativos no Exterior
- ☐ Participação Permanente em Coligadas ou Controladas
- ☐ Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação
- ☐ Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
- ☐ Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

Qualificação da PJ = Corretora de Seguros

- ☐ Administradora de Fundos e Clubes de Investimentos
- ☐ Operações com Exterior
 - ☐ Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida
- ☐ Participações no Exterior
- ☐ Lucro Inflacionário
- ☐ Finor/Finam/Funres
- ☐ Apuração e Informações de IPI no Período
- ☐ Ativos no Exterior
- ☐ Participação Permanente em Coligadas ou Controladas
- ☐ Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação
- ☐ Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
- ☐ Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

☐ Lucro Presumido ou Presumido/Arbitrado

Qualificação da PJ: PJ em Geral
Corretora Autônoma de Seguros

- Trimestres de Arbitramento:
- ☐ 1º Trimestre
 - ☐ 2º Trimestre
 - ☐ 3º Trimestre
 - ☐ 4º Trimestre

Qualificação da PJ = PJ em Geral

- ☐ Administradora de Fundos e Clubes de Investimentos
- ☐ Operações com Exterior
 - ☐ Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida
- ☐ Participações no Exterior - Se optante Refis
- ☐ Isenção e Redução do Imposto - Se Optante Refis
- ☐ Apuração e Informações de IPI no Período
- ☐ Ativos no Exterior
- ☐ Participação Permanente em Coligadas ou Controladas
- ☐ Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação
- ☐ Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
- ☐ Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

Qualificação da PJ = Corretora de Seguros

- ☐ Administradora de Fundos e Clubes de Investimentos
- ☐ Operações com Exterior
 - ☐ Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida
- ☐ Participações no Exterior - Se Optante Refis
- ☐ Apuração e Informações de IPI no Período
- ☐ Ativos no Exterior
- ☐ Participação Permanente em Coligadas ou Controladas
- ☐ Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação
- ☐ Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
- ☐ Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

☐ Lucro Arbitrado

Qualificação da PJ: ☐ PJ em Geral

- ☐ Corretora Autônoma de Seguros
- ☐ PJ Componente do Sistema Financeiro
- ☐ Sociedade Seguradora, de Capitalização ou Entidade Aberta de Previdência Complementar

Qualificação da PJ = PJ em Geral OU = Corretora de Seguros OU = Financeira OU = Seguradora

- ☐ Administradora de Fundos e Clubes de Investimentos
- ☐ Operações com Exterior
 - ☐ Operações com Pessoa Vinculada/Interposta Pessoa/País com Tributação Favorecida
- ☐ Participações no Exterior
- ☐ Apuração e Informações de IPI no Período
- ☐ Ativos no Exterior
- ☐ Participação Permanente em Coligadas ou Controladas
- ☐ Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação
- ☐ Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
- ☐ Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

☐ Imune do IRPJ

Tipo de Entidade: ☐ Assistência Social
☐ Educacional
☐ Sindicato de Trabalhadores
☐ Outras

Apuração da CSLL: ☐ Anual
☐ Trimestral
☐ Desobrigada

Desenquadramento em 2005: ☐

Data do Desenquadramento ____/____/2005

- ☐ Apuração e Informações de IPI no Período
- ☐ Ativos no Exterior
- ☐ Participação Permanente em Coligadas ou Controladas
- ☐ Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação
- ☐ Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
- ☐ Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

☐ Isenta do IRPJ

- Tipo de Entidade:
- ☐ Associação Civil
 - ☐ Cultural
 - ☐ Entidade Fechada de Previdência Complementar
 - ☐ Entidade Aberta de Previdência Complementar (Sem Fins Lucrativos)
 - ☐ Filantrópica
 - ☐ Sindicato
 - ☐ Recreativa
 - ☐ Científica
 - ☐ Associação de Poupança e Empréstimo
 - ☐ Outras

- Apuração da CSLL:
- ☐ Anual
 - ☐ Trimestral
 - ☐ Desobrigada

Desenquadramento em 2005: ☐

Data do Desenquadramento ____/____/2005

- ☐ Apuração e Informações de IPI no Período
- ☐ Ativos no Exterior
- ☐ Participação Permanente em Coligadas ou Controladas
- ☐ Comércio Eletrônico e Tecnologia da Informação
- ☐ Royalties Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Rendimentos Relativos a Serviços, Juros e Dividendos Recebidos do Brasil e do Exterior
- ☐ Royalties Pagos a Beneficiários do Brasil e do Exterior
- ☐ Pagamentos e/ou Remessas a Título de Serviços, Juros e Dividendos a Beneficiários do Brasil e do Exterior

Atentar para o fato de que a ficha acima é, na realidade, a Ficha – Nova Declaração. A Ficha 01 – Dados Iniciais aparecerá apenas com os campos preenchidos da Ficha – Nova Declaração.

9.1.2 **Ficha 2 – Dados Cadastrais**

Ficha 02 - Dados Cadastrais

Nome Empresarial:

Código da Natureza Jurídica:

Código da Atividade Econômica (CNAE-Fiscal)

ENDEREÇO

Tipo de Logradouro:

Logradouro:

Número:

Complemento:

Bairro/Distrito:

UF:

Município:

CEP:

DDD:

Telefone:

DDD:

Fax:

Caixa Postal:

UF:

CEP:

Correio Eletrônico:

9.1.3 **Ficha 3 – Dados do Representante e do Responsável**

Ficha 03 - Dados do Representante e do Responsável

DADOS DO REPRESENTANTE DA PESSOA JURÍDICA

Nome:

CPF:

DDD:

Telefone:

Ramal:

DDD:

Fax:

Correio Eletrônico:

DADOS DO RESPONSÁVEL PELO PREENCHIMENTO

Nome:

CPF:

CRC:

UF:

DDD:

Telefone:

Ramal:

DDD:

Fax:

Correio Eletrônico:

9.1.4 Ficha 4A – Custos dos Bens e Serviços Vendidos – Rural e PJ em geral

Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - Com Atividade Rural - PJ em Geral

DISCRIMINAÇÃO	1º Trimestre Total	Parcelas Não Dedutíveis
CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS		
01.Estoques no Início do Período de Apuração	,	
02.Compras de Insumos à Vista	,	,
03.Compras de Insumos a Prazo	,	,
04.Remuneração a Dirigentes de Indústria	,	,
05.Custo do Pessoal Aplicado na Produção	,	,
06.Encargos Sociais	,	,
07.Alimentação do Trabalhador	,	,
08.Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção	,	,
09.Arrendamento Mercantil	,	,
10.Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão	,	,
11.Constituição de Provisões	,	,
12.Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício	,	,
13.Serviços Prestados por Pessoa Jurídica	,	,
14.Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	,	,
15.Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	,	,
16.Outros Custos	,	,
17.(-)Estoques no Final do Período de Apuração	,	
18.CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS =	,	,
CUSTO DAS MERCADORIAS REVENDIDAS		
19.Estoques no Início do Período de Apuração	,	
20.Compras de Mercadorias à Vista	,	,
21.Compras de Mercadorias a Prazo	,	,
22.(-)Estoques no Final do Período de Apuração	,	
23.CUSTO DAS MERCADORIAS REVENDIDAS =	,	,
CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS		
24.Saldo Inicial de Serviços em Andamento	,	
25.Material Aplicado na Produção dos Serviços	,	,
26.Remuneração de Dirigentes de Produção dos Serviços	,	,
27.Custo do Pessoal Aplicado na Produção dos Serviços	,	,
28.Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício	,	,
29.Serviços Prestados por Pessoa Jurídica	,	,
30.Encargos Sociais	,	,
31.Alimentação do Trabalhador	,	,
32.Encargos de Depreciação e Amortização	,	,
33.Arrendamento Mercantil	,	,
34.Constituição de Provisões	,	,
35.Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	,	,
36.Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	,	,
37.Outros Custos	,	,
38.(-)Saldo Final de Serviços em Andamento	,	
39.CUSTO DOS SERVIÇOS VENDIDOS =	,	,
40.Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas	,	,
41.Ajustes de Estoques Decorrentes de Arbitramento	,	,
42.TOTAL DOS CUSTOS DAS ATIVIDADES EM GERAL =	,	,
CUSTO DOS PRODUTOS DA ATIVIDADE RURAL VENDIDOS		
43.Estoques Iniciais de Insumos Agropecuários	,	
44.Estoques Iniciais de Produtos Agropecuários em Formação	,	

45.Estoques Iniciais de Produtos Agropecuários Acabados	,	
46.Compras de Insumos Agropecuários à Vista	,	,
47.Compras de Insumos Agropecuários a Prazo	,	,
48.Custos Aplicados na Formação dos Produtos Agropecuários	,	,
49.(-)Estoques Finais de Insumos Agropecuários	,	
50.(-)Estoques Finais de Produtos Agropecuários em Formação	,	
51.(-)Estoques Finais de Produtos Agropecuários Acabados	,	
52.Ajustes de Estoques Decorrentes de Arbitramento	,	,
53.CUSTO DOS PRODUTOS DA ATIVIDADE RURAL VENDIDOS	=	,

9.1.5 **Ficha 4B – Despesas da atividade financeira**

Ficha 04B - Despesas da Atividade Financeira

DISCRIMINAÇÃO	1º Trimestre
01.Despesas de Depósitos de Poupança	,
02.Despesas de Depósitos Interfinanceiros	,
03.Despesas de Depósitos de Aviso Prévio	,
04.Despesas de Depósitos a Prazo	,
05.Despesas de Depósitos Judiciais	,
06.Despesas de Operações Compromissadas	,
07.Despesas de Aceites Cambiais	,
08.Despesas de Letras Imobiliárias e Hipotecárias	,
09.Despesas de Depósitos Especiais - APE	,
10.Despesas de Obrigações por Empréstimos e Repasses	,
11.Despesas de Arrendamento Mercantil	,
12.Despesas de Câmbio	,
13.Prejuízos em Cessão de Créditos	,
14.Prejuízos com Títulos de Renda Fixa	,
15.Prejuízos com Títulos de Renda Variável	,
16.Prejuízos em Operações com Ações	,
17.Outros Prejuízos com Títulos e Valores Mobiliários	,
18.Ajuste Negativo a Valor de Mercado(Lei nº 10.637/2002, art.35)	,
19.DESPESAS DA ATIVIDADE FINANCEIRA	= ,

9.1.6 **Ficha 4C – Receitas e despesas de seguros, previdência e capitalização**

Ficha 04C – Receitas e Despesas de Seguros, Previdência e Capitalização

DISCRIMINAÇÃO	1º Trimestre
01.Prêmios de Seguros Diretos	,
02.(-) Ajustes de Emissão (Descontos, Cancelamentos e Restituições)	,
03.Prêmios de Cosseguros Aceitos e Retrocessões	,
04.(-)Prêmios de Cosseguros Cedidos, Resseguros Cedidos e Cedidos a Consórcios e Fundos	,
05.Variações das Provisões Técnicas	,
06.PRÊMIOS GANHOS	= ,
07.(-)Indenizações Avisadas	,
08.(-)Despesas com Sinistro	,
09.(-)Despesas com Benefícios e Resgates	,
10.Recuperação de Sinistros	,
11.Salvados	,
12.Ressarcimentos	,
13.Variação da Provisão de Sinistros e Eventos Ocorridos Mas Não Avisados	,
14.(-)Despesas de Comissões	,
15.Recuperação de Comissões	,
16.(-)Outras Despesas de Comercialização	,
17.Variação das Despesas de Comercialização Diferidas	,
18.Outras Receitas de Seguros	,
19.(-)Outras Despesas de Seguros	,
20.(-)Despesa com Provisão para Riscos de Créditos Duvidosos	,
21.Rendas de Contribuições Retidas - Previdência	,
22.Variações das Provisões Técnicas - Previdência	,
23.(-)Despesas com Benefícios e Resgates - Previdência	,
24.(-)Despesas de Comercialização Retidas - Previdência	,
25.Outras Receitas de Previdência	,
26.(-)Outras Despesas de Previdência	,
27.Receita Líquida com Títulos de Capitalização	,
28.Variações das Provisões Técnicas - Capitalização	,
29.(-)Despesas com Resgates e Sorteios - Capitalização	,
30.(-)Despesas de Comercialização - Capitalização	,
31.Outras Receitas de Capitalização	,
32.(-) Outras Despesas de Capitalização	,
33.RESULTADO DA ATIVIDADE DE SEGUROS, PREVIDÊNCIA ABERTA E CAPITALIZAÇÃO	= ,

9.1.7 Ficha 5A – Despesas operacionais – Rural e PJ em geral**Ficha 05A - Despesas Operacionais - Com Atividade Rural - PJ em Geral****DISCRIMINAÇÃO**

	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01.Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	,	,
02.Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados	,	,
03.Prestação de Serviços por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício	,	,
04.Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	,	,
05.Encargos Sociais (inclusive FGTS)	,	,
06.Doações e Patrocínios de Caráter Cultural e Artístico (Lei nº 8.313/1991)	,	,
07.Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art.13, § 2º)	,	,
08.Doações a Entidades Civis	,	,
09.Outras Contribuições e Doações	,	,
10.Alimentação do Trabalhador	,	,
11.PIS/Pasep	,	,
12.Cofins	,	,
13.CPMF	,	,
14.Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	,	,
15.Arrendamento Mercantil	,	,
16.Aluguéis	,	,
17.Despesas com Veículos e de Conservação de Bens e Instalações	,	,
18.Propaganda e Publicidade	,	,
19.Multas	,	,
20.Encargos de Depreciação e Amortização	,	,
21.Perdas em Operações de Crédito	,	,
22.Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	,	,
23.Demais Provisões	,	,
24.Gratificações a Administradores	,	,
25.Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	,	,
26.Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	,	,
27.Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	,	,
28.Pesquisas Científicas e Tecnológicas	,	,
29.Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa	,	,
30.Outras Despesas Operacionais	,	,
31.TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	= ,	,
ATIVIDADE RURAL		
32.Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	,	,
33.Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados	,	,
34.Encargos Sociais (inclusive FGTS)	,	,
35.Contribuições e Doações	,	,
36.PIS/Pasep	,	,
37.Cofins	,	,
38.CPMF	,	,
39.Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	,	,
40.Alimentação do Trabalhador	,	,
41.Arrendamento Mercantil	,	,

42.Aluguéis	,	,
43.Despesas com Veículos e de Conservação de Bens e Instalações	,	,
44.Encargos de Depreciação e Amortização	,	,
45.Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	,	,
46.Demais Provisões	,	,
47.Gratificações a Administradores	,	,
48.Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa	,	,
49.Outras Despesas Operacionais	,	,
50.TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DA ATIVIDADE RURAL =	,	,

9.1.8 Ficha 5B – Despesas operacionais – PJ financeira

Ficha 05B - Despesas Operacionais - PJ Componente do Sistema Financeiro

DISCRIMINAÇÃO

	Total	Parcelas Não Dedutíveis
01.Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	,	,
02.Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados	,	,
03.Serviços Prestados por Terceiros	,	,
04.Serviços do Sistema Financeiro Nacional	,	,
05.Comunicações	,	,
06.Encargos Sociais (inclusive FGTS)	,	,
07.Doações e Patrocínios de Caráter Cultural e Artístico (Lei nº 8.313/1991)	,	,
08.Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995, art.13, § 2º)	,	,
09.Doações a Entidades Civis	,	,
10.Outras Contribuições e Doações	,	,
11.Viagens, Diárias e Ajudas de Custo	,	,
12.Alimentação do Trabalhador	,	,
13.PIS/Pasep	,	,
14.Cofins	,	,
15.CPMF	,	,
16.Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	,	,
17.Arrendamento Mercantil	,	,
18.Aluguéis	,	,
19.Despesas com Veículos e de Conservação de Bens e Instalações	,	,
20.Propaganda e Publicidade	,	,
21.Multas	,	,
22.Encargos de Depreciação e Amortização	,	,
23.Promoções, Publicidade e Relações Públicas	,	,
24.Gratificações a Administradores	,	,
25.Despesas com Provisões para Operações de Crédito	,	,
26.Aprovisionamentos e Ajustes Patrimoniais	,	,
27.Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados	,	,
28.Processamento de Dados	,	,
29.Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa	,	,
30.Outras Despesas Operacionais	,	,
31.TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS	= ,	,

9.1.9 Ficha 6A – DRE Rural e PJ em Geral

Ficha 06A - Demonstração do Resultado - Com Atividade Rural - PJ em Geral

DISCRIMINAÇÃO

	Atividades em Atividade	
	Geral	Rural
01.Receita da Exportação Incentivada de Produtos - Befiex até 31/12/1987	,	
02.Crédito-Prêmio de IPI	,	
03.(-)Vendas Canceladas e Devoluções	,	
04.(-)Descontos Incondicionais nas Exportações Incentivadas	,	
05.Receita da Exportação Não Incentivada de Produtos	,	
06.Receita da Venda no Mercado Interno de Produtos de Fabricação Própria	,	
07.Receita da Revenda de Mercadorias	,	
08.Receita da Prestação de Serviços	,	
09.Receita das Unidades Imobiliárias Vendidas	,	
10.Receita da Atividade Rural		,
11.(-)Vendas Canceladas, Devoluções e Descontos Incondicionais	,	,
12.(-)ICMS	,	,
13.(-)Cofins	,	,
14.(-)PIS/Pasep	,	,
15.(-)ISS	,	,
16.(-)Demais Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas e Serviços	,	,
17.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	= ,	,
18.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos	>> ,	,
19.LUCRO BRUTO	= ,	,
20.Variações Cambiais Ativas	,	,
21.Ganhos Auferidos no Mercado de Renda Variável, exceto Day-Trade	,	,
22.Ganhos em Operações Day-Trade	,	,
23.Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	,	,
24.Outras Receitas Financeiras	,	,
25.Ganhos na Alienação de Participações Não Integrantes do Ativo Permanente	,	,
26.Resultados Positivos em Participações Societárias	,	,
27.Resultados Positivos em SCP	,	,
28.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	,	,
29.Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais	,	,
30.Outras Receitas Operacionais	,	,
31.(-)Despesas Operacionais	>> ,	,
32.(-)Variações Cambiais Passivas	,	,
33.(-)Perdas Incorridas no Mercado de Renda Variável, exceto Day-Trade	,	,
34.(-)Perdas em Operações Day-Trade	,	,
35.(-)Juros sobre o Capital Próprio	,	,
36.(-)Outras Despesas Financeiras	,	,
37.(-)Prejuízos na Alienação de Participações Não Integrantes do Ativo Permanente	,	,
38.(-)Resultados Negativos em Participações Societárias	,	,
39.(-)Resultados Negativos em SCP	,	,
40.(-)Perdas em Operações Realizadas no Exterior	,	,
41.LUCRO OPERACIONAL	= ,	,
42.Receitas de Alienações de Bens e Direitos do Ativo Permanente	,	

43.Outras Receitas Não Operacionais		,	
44.(-)Valor Contábil dos Bens e Direitos Alienados		,	
45.(-)Outras Despesas Não Operacionais		,	
46.RESULTADO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	=	,	,
47.(-)Participações de Debêntures		,	,
48.(-)Participações de Empregados		,	,
49.(-)Participações de Administradores e Partes Beneficiárias		,	,
50.(-)Contribuições para Assistência ou Previdência de Empregados		,	,
51.LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL	=	,	,
52.(-)Contribuição Social sobre o Lucro Líquido		,	,
53.LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	=	,	,
54.(-)Provisão para o Imposto de Renda		,	
55.LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	=	,	

9.1.10 Ficha 9A – Lucro Real – Rural e PJ em geral

Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - Com Atividade Rural - PJ em Geral

DISCRIMINAÇÃO

		Atividades em	Atividade
		Geral	Rural
01.Lucro Líquido antes do IRPJ	>>	,	,
ADIÇÕES			
02.Custos - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	>>	,	,
03.Despesas Operacionais - Soma das Parcelas Não Dedutíveis	>>	,	,
04.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	>>	,	,
05.Lucros Disponibilizados do Exterior		,	,
06.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior		,	,
07.Ajustes Decorrentes de Métodos - Preços de Transferências		,	,
08.Variações Cambiais Passivas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		,	,
09.Variações Cambiais Ativas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		,	,
10.Ajustes por Diminuição no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido	=>	,	,
11.Perdas em Operações Realizadas no Exterior		,	,
12.Excesso de Juros sobre o Capital Próprio		,	,
13.Reserva Especial - Realização (Lei nº 8.200/1991, art. 2º)		,	,
14.Participações Não Dedutíveis		,	,
15.Lucro Inflacionário Realizado	>>	,	,
16.Depreciação Acelerada Incentivada - Reversão		,	,
17.Perdas Incorridas no Mercado de Renda Variável no Período de Apuração, exceto Day-Trade		,	,
18.Perdas em Operações Day-Trade no Período de Apuração		,	,
19.Realização de Reserva de Reavaliação		,	,
20.Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa		,	,
21.Resultados Negativos com Atos Cooperativos		,	,
22.Custos e Despesas Vinculados às Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET - Patrimônio de Afetação		,	,
23.Outras Adições		,	,
24.SOMA DAS ADIÇÕES	=	,	,
EXCLUSÕES			
25.(-)Lucro da Exploração Correspondente à Exportação Incentivada - Befiex até 31/12/1987		,	,
26.(-)Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis		,	,
27.(-)Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas		,	,
28.(-)Lucros e Dividendos Derivados de Investimentos Avaliados pelo Custo de Aquisição		,	,
29.(-)Ajustes por Aumento no Valor de Investimentos Avaliados pelo Patrimônio Líquido		,	,
30.(-)Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior		,	,
31.(-)Variações Cambiais Ativas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		,	,
32.(-)Variações Cambiais Passivas - Operações Liquidadas (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)		,	,
33.(-)Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada		,	,
34.(-)Exaustão Incentivada		,	,
35.(-)Perdas Incorridas no Mercado de Renda Variável - Períodos de Apuração Anteriores		,	,
36.(-)Divulgação Eleitoral Gratuita		,	,
37.(-)Juros Produzidos por NTN (Lei nº 10.179/2001, art. 1º, Inc. III)		,	,
38.(-)Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET -		,	,

Patrimônio de Afetação

39.(-)Outras Exclusões	=	,	,
40.SOMA DAS EXCLUSÕES	=	,	,
41.LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	=	,	,
42.(-)Atividades em Geral	=>		,
43.(-)Atividade Rural	=>	,	
44.LUCRO REAL APÓS A COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	=	,	,
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES			
45.(-)Atividades em Geral - Períodos de Apuração de 1991 a 2005		,	,
46.(-)Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1986 a 1990			,
47.(-)Atividade Rural - Períodos de Apuração de 1991 a 2005		,	,
48.(-)Indústrias Titulares de Programas de Exportação - Befiex até 03/06/1993		,	,
49.LUCRO REAL	=	,	,
50.LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO TRIBUTADO A ALÍQUOTA DE 6%		,	
51.LUCRO REAL POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES		,	

9.1.11 Ficha 36A – Balanço Patrimonial – Ativo

Ficha 36A - Ativo - Balanço Patrimonial

DISCRIMINAÇÃO	Último Balanço do Ano	
	Imediatamente Anterior	da Declaração
CIRCULANTE		
01.Caixa	,	,
02.Bancos	,	,
03.Valores Mobiliários	,	,
04.Estoques	,	,
05.Imóveis Destinados a Venda	,	,
06.Adiantamentos a Fornecedores	,	,
07.Clientes	,	,
08.Créditos Fiscais CSLL - Diferenças Temporárias e Base de Cálculo	,	,
Negativa		
09.Créditos Fiscais IRPJ - Diferenças Temporárias e Prejuízos Fiscais	,	,
10.Impostos e Contribuições a Recuperar	,	,
11.Despesas do Exercício Seguinte	,	,
12.Outras Contas	,	,
13.(-)Contas Retificadoras	,	,
14.TOTAL DO CIRCULANTE	= ,	,
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		
15.Clientes	,	,
16.Créditos com Pessoas Ligadas (Físicas/Jurídicas)	,	,
17.Valores Mobiliários	,	,
18.Depósitos Judiciais	,	,
19.Créditos Fiscais CSLL - Diferenças Temporárias e Base de Cálculo	,	,
Negativa		
20.Créditos Fiscais IRPJ - Diferenças Temporárias e Prejuízos Fiscais	,	,
21.Outras Contas	,	,
22.(-)Contas Retificadoras	,	,
23.TOTAL REALIZÁVEL LONGO PRAZO	= ,	,
PERMANENTE - INVESTIMENTOS		
24.Participações Permanentes em Coligadas ou Controladas	,	,
25.Investimentos Decorrentes de Incentivos Fiscais	,	,
26.Outros Investimentos	,	,
27.Ágios em Investimentos	,	,
28.Correção Monetária - Diferença IPC/BTNF (Lei nº 8.200/1991)	,	,
29.Correção Monetária Especial (Lei nº 8.200/1991)	,	,
30.(-)Deságios e Provisão para Perdas Prováveis em Investimentos	,	,
31.TOTAL DOS INVESTIMENTOS	= ,	,
PERMANENTE - IMOBILIZADO		
32.Terrenos	,	,
33.Edifícios e Construções	,	,
34.Equipamentos, Máquinas e Instalações Industriais	,	,
35.Veículos	,	,
36.Móveis, Utensílios e Instalações Comerciais	,	,
37.Recursos Minerais	,	,
38.Florestamento e Reflorestamento	,	,
39.Direitos Contratuais de Exploração de Florestas	,	,
40.Outras Imobilizações	,	,
41.Correção Monetária - Diferença IPC/BTNF (Lei nº 8.200/1991)	,	,

42. Correção Monetária Especial (Lei nº 8.200/1991)		,	,
43. (-) Depreciações, Amortizações e Quotas de Exaustão		,	,
44. TOTAL DO IMOBILIZADO	=	,	,
PERMANENTE - DIFERIDO			
45. Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais		,	,
46. Despesas com Pesquisas Científicas ou Tecnológicas		,	,
47. Demais Aplicações em Despesas Amortizáveis		,	,
48. Correção Monetária - Diferença IPC/BTNF (Lei nº 8.200/1991)		,	,
49. Correção Monetária Especial (Lei nº 8.200/1991)		,	,
50. (-) Amortização do Diferido		,	,
51. TOTAL DO DIFERIDO	=	,	,
52. TOTAL DO PERMANENTE	=	,	,
53. TOTAL DO ATIVO	=	,	,

9.1.12 Ficha 46 – Identificação de sócio ou titular

Ficha 46 - Identificação de Sócios ou Titular

País:
 PF/PJ:
 CPF/CNPJ:
 Nome/Nome Empresarial:
 Qualificação:
 Percentual s/ Capital Total:
 Percentual s/ Capital Votante:
 CPF do Representante Legal:
 Qualificação do Representante Legal:

9.1.13 Ficha 47A - Rendimentos de dirigentes, sócios ou titular

Ficha 47A - Rendimentos de Dirigentes, Sócios ou Titular

País:
 PF/PJ:
 CPF/CNPJ:
 Nome/Nome Empresarial:
 Qualificação:
 Lucros/Dividendos:
 Juros sobre o Capital Próprio:
 Demais Rendimentos:
 IR Retido na Fonte:

9.1.14 Ficha 53A - Outras informações

Ficha 53A - Outras Informações

DISCRIMINAÇÃO

01.Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial/Agropecuário	,
02.Atividade Audiovisual	,
03.Doação aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	,
04.Saldo de Base de Cálculo Negativa de CSLL - Atividades em Geral	,
05.Saldo de Base de Cálculo Negativa de CSLL - Atividade Rural	,
06.Contribuição para o INSS	,
07.Contribuição para o FGTS	,
08.Planos de Poupança e Investimentos (PAIT)	,
09.Fundos de Aposentadoria Programada Individual (FAPI)	,
10.Despesas com Plano de Previdência Privada	,
11.Aquisições para o Ativo Imobilizado	,
12.Baixas do Ativo Imobilizado	,
13.Sócio Ostensivo de SCP - Total de SCP	,
14.Número de Empregados no Início do Período	,
15.Número de Empregados no Final do Período	,
16.Escrituração em Meio Magnético () Sim () Não	,
17.Alteração de Capital na Forma dos art. 22 e 23 da Lei nº 9.249/1995 () Sim () Não	,
18.Opção pela Escrituração, no Ativo, da Base de Cálculo Negativa da CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º) () Sim () Não	,
19.Método de Avaliação de Estoques () Custo Médio () Custo Médio Ponderado ()	,

PEPS

() Arbitramento - art. 296, Inc. I e II, do RIR/99

9.2 Folhas de rosto do DAICON

9.2.1 Ficha 1 – Dados iniciais do DAICON

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL		DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
DAICON MENSAL 1.1		
CNPJ: 11.111.111/0001-91	Mês/Ano: JANEIRO/2006	Página: 01
Ficha 01 - Dados Iniciais		
CNPJ: 11.111.111/0001-91 Situação: Normal		Mês/Ano de Apuração: JAN/2006 Demonstrativo Retificador: NÃO
Período: 01/01/2006 a 31/01/2006		
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral		
Regime de Apuração de PIS/Pasep e Cofins: Regime Não-Cumulativo e Cumulativo		
Apuração de Créditos sobre Operações de Importação: NÃO		
Apuração de PIS/Pasep e Cofins a Alíquotas Diferenciadas na Condição de Contribuinte: NÃO		
Apuração de PIS/Pasep e Cofins a Alíquotas por Unidade de Medida de Produto na Condição de Contribuinte: NÃO		
Adição de Contribuição ou Crédito Diferidos em Meses Anteriores: NÃO		
Diferimento de Contribuição ou Crédito no Mês: NÃO		
Créditos Transferidos por PJ Sucidadas no Mês: NÃO		
Contribuições e Créditos Diferidos Transferidos por PJ Sucidadas no Mês: NÃO		
Método de Determinação dos Créditos:		
Atenção:		
O método de determinação dos créditos eleito pela pessoa jurídica deverá ser aplicado consistentemente em todos os meses do ano-calendário e, igualmente, na apuração do crédito relativo ao PIS/Pasep e à Cofins.		

9.2.2 Ficha 6A – Apuração dos créditos de Pis/Pasep – Aquisições no mercado interno – Regime não-cumulativo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DACON MENSAL 1.1

CNPJ: 11.111.111/0001-91

Mês/Ano: JANEIRO/2006

Página: 01

Ficha 06A - Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Aquisições no Mercado Interno
Regime Não-Cumulativo

Discriminação	Vinculados à Receita		
	Tributada no Mercado Interno	Não Tributada no Mercado Interno	de Exportação
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%			
01.Bens para Revenda	0,00	0,00	0,00
02.Bens Utilizados como Insumos	0,00	0,00	0,00
03.Serviços Utilizados como Insumos	0,00	0,00	0,00
04.Despesas de Energia Elétrica	0,00	0,00	0,00
05.Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica	0,00	0,00	0,00
06.Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	0,00	0,00	0,00
07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	0,00	0,00	0,00
08.Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	0,00	0,00	0,00
09.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	0,00	0,00	0,00
10.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	0,00	0,00	0,00
11.Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias	0,00	0,00	0,00
12.Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65%	0,00	0,00	0,00
13.Outras Operações com Direito a Crédito	0,00	0,00	0,00
14.BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	0,00	0,00	0,00
15.Créditos a Descontar à Alíquota de 1,65%	0,00	0,00	0,00
APURAÇÃO DE OUTROS CRÉDITOS			
16.Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas	0,00	0,00	0,00
17.Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto	0,00	0,00	0,00
18.Créditos da Atividade de Transporte de Cargas - Subcontratação de Serviços	0,00	0,00	0,00
19.Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura	0,00	0,00	0,00
20.Créditos da Atividade Imobiliária	0,00	0,00	0,00
21.Outros Créditos a Descontar	0,00	0,00	0,00
22.Ajustes Positivos de Créditos	0,00	0,00	0,00
23.(-) Ajustes Negativos de Créditos	0,00	0,00	0,00
24.TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES	0,00	0,00	0,00
CRÉDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS			
25.Calculados à Alíquota de 0,9900%	0,00	0,00	0,00
26.Calculados à Alíquota de 0,5775%	0,00	0,00	0,00
27.Ajustes Positivos de Créditos	0,00	0,00	0,00
28.(-) Ajustes Negativos de Créditos	0,00	0,00	0,00
29.TOTAL DE CRÉDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS, APÓS AJUSTES	0,00	0,00	0,00
CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)			
30.Créditos Apurados	0,00	0,00	0,00
31.Ajustes Positivos de Créditos	0,00	0,00	0,00
32.(-) Ajustes Negativos de Créditos	0,00	0,00	0,00
33.TOTAL DE CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA, APÓS AJUSTES	0,00	0,00	0,00

9.2.3 Ficha 16A – Apuração dos créditos da Cofins – Aquisições no mercado interno – Regime não-cumulativo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO
DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

DACON MENSAL 1.1

CNPJ: 11.111.111/0001-91

Mês/Ano: JANEIRO/2006

Página: 01

Ficha 16A - Apuração dos Créditos da Cofins - Aquisições no Mercado Interno
Regime Não-Cumulativo

Discriminação	Vinculados à Receita		
	Tributada no Mercado Interno	Não Tributada no Mercado Interno	de Exportação
BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 7,6%			
01.Bens para Revenda	0,00	0,00	0,00
02.Bens Utilizados como Insumos	0,00	0,00	0,00
03.Serviços Utilizados como Insumos	0,00	0,00	0,00
04.Despesas de Energia Elétrica	0,00	0,00	0,00
05.Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica	0,00	0,00	0,00
06.Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica	0,00	0,00	0,00
07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	0,00	0,00	0,00
08.Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil	0,00	0,00	0,00
09.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	0,00	0,00	0,00
10.Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	0,00	0,00	0,00
11.Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias	0,00	0,00	0,00
12.Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 7,6%	0,00	0,00	0,00
13.Outras Operações com Direito a Crédito	0,00	0,00	0,00
14.BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	0,00	0,00	0,00
15.Créditos a Descontar à Alíquota de 7,6%	0,00	0,00	0,00
APURAÇÃO DE OUTROS CRÉDITOS			
16.Créditos Calculados a Alíquotas Diferenciadas	0,00	0,00	0,00
17.Créditos Calculados por Unidade de Medida de Produto	0,00	0,00	0,00
18.Créditos da Atividade de Transporte de Cargas - Subcontratação de Serviços	0,00	0,00	0,00
19.Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura	0,00	0,00	0,00
20.Créditos da Atividade Imobiliária	0,00	0,00	0,00
21.Outros Créditos a Descontar	0,00	0,00	0,00
22.Ajustes Positivos de Créditos	0,00	0,00	0,00
23.(-) Ajustes Negativos de Créditos	0,00	0,00	0,00
24.TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES	0,00	0,00	0,00
CRÉDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS			
25.Calculados à Alíquota de 4,56%	0,00	0,00	0,00
26.Calculados à Alíquota de 2,66%	0,00	0,00	0,00
27.Ajustes Positivos de Créditos	0,00	0,00	0,00
28.(-) Ajustes Negativos de Créditos	0,00	0,00	0,00
29.TOTAL DE CRÉDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS, APÓS AJUSTES	0,00	0,00	0,00
CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)			
30.Créditos Apurados	0,00	0,00	0,00
31.Ajustes Positivos de Créditos	0,00	0,00	0,00
32.(-) Ajustes Negativos de Créditos	0,00	0,00	0,00
33.TOTAL DE CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA, APÓS AJUSTES	0,00	0,00	0,00

9.3 DFC BRASKEM (fonte: DFP da CVM)

BRASKEM S.A

Demonstração dos fluxos de caixa

Exercícios findos em 31 de dezembro

Em milhares de reais

	Controladora		Consolidado (Reclassificado)	
	2005	2004	2005	2004
Lucro líquido do exercício	685.775	692.679	625.837	687.027
Ajuste para reconciliação do lucro líquido:				
Depreciação, amortização e exaustão	766.340	720.432	841.493	798.033
Amortização de ágio (deságio), líquida	385.717	283.988	152.539	152.729
Participações em sociedades controladas e coligadas	(222.129)	(169.952)	(1.287)	(663)
Reversão (provisão) para perda de investimentos	(280.702)	(124.434)		7.500
Incentivos fiscais			(39.225)	(44.979)
Variação cambial sobre investimentos	(21.341)	8.767	(3.629)	9.645
Ganhos (perdas) de participação em investimentos e outros	2.293	(2.576)	2.188	(16.030)
Ganhos (perdas) na baixa de ativo permanente	(720)	2.381	2.224	5.499
Provisão para perda em ativo permanente		18.199		18.199
Juros e variações monetárias e cambiais, líquidas	374.670	704.201	411.678	693.270
Participação dos acionistas minoritários			(54.068)	24.565
Imposto de renda diferido	23.687	(136.497)	29.641	(141.375)
Concessão de direito de uso	(58.240)		(3.640)	
Outros	(31.828)	4.950	(27.136)	18.499
	<u>1.623.522</u>	<u>2.002.138</u>	<u>1.936.615</u>	<u>2.211.919</u>
Efeito das incorporações e alienações de investimentos		24.993		36.762
Efeito da incorporação no caixa	2		4	
Efeitos financeiros de caixa	<u>198.867</u>	<u>276.795</u>	<u>156.199</u>	<u>293.136</u>
Geração de caixa antes das variações do capital circulante Operacional	<u>1.822.391</u>	<u>2.303.926</u>	<u>2.092.818</u>	<u>2.541.817</u>
Variação do capital circulante operacional				
Títulos e valores mobiliários	(611.203)	20.900	(82.127)	47.893
Contas a receber de clientes	273.356	(186.823)	161.709	(451.737)
Instrumentos financeiros		(4.056)		(4.056)
Estoques	(28.980)	(300.941)	(51.533)	(389.477)
Tributos a recuperar	(88.431)	349.947	(130.282)	289.398
Despesas antecipadas	15.857	22.984	15.998	29.572
Dividendos recebidos	385.984	128.416	2.000	828
Demais contas a receber	(23.957)	11.465	(30.113)	28.117
Fornecedores	248.711	1.052.222	485.080	1.152.076
Tributos, taxas e contribuições	(22.071)	129.375	(79.328)	174.315
Incentivos fiscais	52.039	63.748	91.178	112.507
Adiantamento de clientes	18.343	(79.266)	(559)	(212.311)
Direitos creditórios		(113.400)	363.205	(113.400)
Demais contas a pagar	(32.130)	(1.772)	(52.482)	(43.099)
Geração de caixa operacional antes dos efeitos financeiros	<u>2.009.909</u>	<u>3.396.725</u>	<u>2.785.564</u>	<u>3.162.443</u>
Exclusão de efeitos financeiros de caixa	<u>(198.867)</u>	<u>(276.795)</u>	<u>(156.199)</u>	<u>(293.136)</u>
Geração de caixa operacional contábil	<u>1.811.042</u>	<u>3.119.930</u>	<u>2.629.365</u>	<u>2.869.307</u>

BRASKEM S.ADemonstração dos fluxos de caixa

Exercícios findos em 31 de dezembro

Em milhares de reais

(continuação)

	Controladora		Consolidado
	2005	2004	(Reclassifica do) 2004
Recursos recebidos na venda de investimentos	1.787	95	1.787
Adições ao investimento	(155.577)	(23.020)	(33.981)
Adições ao imobilizado	(671.684)	(368.349)	(780.673)
Adições ao diferido	(231.099)	(509.823)	(237.071)
Aplicação de caixa em investimentos	(1.056.573)	(901.097)	(1.049.938)
Dívida de curto prazo			
Captações	346.820	1.313.986	948.349
Pagamentos	(2.193.003)	(5.128.951)	(2.846.826)
Dívida de longo prazo			
Captações	1.206.300	2.375.758	1.624.739
Pagamentos		(900.000)	(617.228)
Partes relacionadas			
Captações	841.883	871.313	201
Pagamentos	(848.310)	(837.045)	(124.654)
Dividendos pagos á acionistas e participações dos acionistas minoritários	(203.938)		(208.742)
Integralização de capital		1.210.951	2.531
Ações em tesouraria		8.233	8.233
Outros			(16.012)
Geração de caixa em financiamentos	(850.248)	(1.085.755)	(1.237.642)
Geração (aplicação) de caixa e equivalentes	(95.779)	1.133.078	341.785
Representado por			
Caixa e equivalentes, no início do período	1.556.869	423.791	1.793.955
Caixa e equivalentes, no final do período	1.461.090	1.556.869	2.135.740
Geração (aplicação) de caixa e equivalentes	(95.779)	1.133.078	341.785

Essa demonstração foi preparada seguindo os critérios descritos nas Normas e Procedimentos Contábeis - NPC 20 - Demonstração do Fluxo de Caixa, emitido pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Principais transações que não impactaram o caixa - As seguintes transações que não afetaram caixa, foram excluídas das demonstrações do fluxo de caixa:

- . Emissão de ações da Companhia e utilização de ações em tesouraria para aquisição de participação de minoritários de suas empresas controladas (Nota 1(b));
- . Troca de parte de financiamentos e debêntures da 10ª. emissão, por debêntures da 11ª. emissão (Nota 15(a) e (c));
- . Troca de parte de financiamentos por debêntures da 12ª. emissão (Nota 15(d)).
- . Capitalização de investimento com cessão de direito de uso (Nota 11(c)).

9.4 DOAR BRASKEM (fonte: DFP da CVM)

DOAR BRASKEM (CONTROLADORA)

Código da Conta	Descrição da Conta	01/01/2005	01/01/2004	01/01/2003
		a 31/12/2005	a 31/12/2004	a 31/12/2003
4.01	Origens	3.948.910	6.174.805	2.172.653
4.01.01	Das Operações	1.212.923	1.251.499	688.957
4.01.01.01	Lucro/Prejuízo do Exercício	685.775	692.679	211.011
4.01.01.02	Vls. que não repr. mov. Cap. Circulante	527.148	558.820	477.946
4.01.01.02.01	Depreciações, Amortizações e Exaustões	766.340	720.432	405.599
4.01.01.02.02	Amortização de Ágio(Deságio), Líquida	385.717	283.988	171.962
4.01.01.02.03	Equivalência Patrimonial	-222.129	-169.952	-91.825
4.01.01.02.04	Variação Cambial sobre Investimentos	-21.341	8.767	-134.198
4.01.01.02.05	Valor Residual Ativo Permanente Baixado	1.067	2.368	94.053
4.01.01.02.06	Provisão para Perda de Ativo Permanente	0	18.199	7.278
4.01.01.02.07	Imposto de Renda Diferido	23.687	-136.497	-21.450
4.01.01.02.08	Juros e Var.Monetárias de L.Prazo, Líq.	-42.513	-63.646	33.648
4.01.01.02.09	Concessão de direito de uso	-58.240	0	0
4.01.01.02.10	Provisão Perda em Investimentos	-280.702	-124.434	-13.734
4.01.01.02.11	Ganhos(Perdas) de Part.Investim./Outros	2.293	-2.576	3.768
4.01.01.02.12	Outros	-27.031	22.171	22.845
4.01.02	Dos Acionistas	0	1.219.182	46.846
4.01.02.01	Aumento do Capital	0	1.210.950	39.692
4.01.02.02	Permuta de Ações em Tesouraria	0	8.232	7.154
4.01.03	De Terceiros	2.735.987	3.704.124	1.436.850
4.01.03.01	Transferência do RLP p/Ativo Circulante	10.520	505.337	160.110
4.01.03.03	Ingressos de Recursos/Aumento no ELP	12.697	103.526	140.661
4.01.03.04	Redução do Realizável a Longo Prazo	59.618	35.322	35.243
4.01.03.05	Aumento do Conta Corrente Passivo, Líq.	45.569	39.403	0
4.01.03.06	Ingressos de Financiamentos no ELP	1.206.300	2.763.808	1.001.811
4.01.03.07	Dividendos a Receber	336.684	192.295	70.200
4.01.03.08	Incentivos Fiscais	52.039	63.748	28.825
4.01.03.09	Outros	2.286	685	0
4.01.03.10	Capital Circ.Liq.de Empresas Incorporada	1.010.274	0	0
4.02	Aplicações	2.868.441	4.912.449	3.179.860
4.02.01	Dividendos Propostos e JCP a Pagar	325.743	204.178	0
4.02.02	Redução do ELP/Transfer. p/Circulante	24.993	553.397	65.258
4.02.03	Acréscimo(Redução) no RLP	976.908	67.070	41.841
4.02.04	Acréscimo At.Permanente-Investimentos	121.739	75.015	96.429
4.02.05	Acréscimo At.Permanente-Imobilizado	706.814	368.349	123.141
4.02.06	Acréscimo At.Permanente-Diferido	231.099	509.823	167.082
4.02.07	Capital Circ. Liq.de Empresa Incorporada	0	162.582	848.863
4.02.08	Transferência de Financ. do LP para Circ	481.145	2.072.035	1.028.078
4.02.09	Liquidação de Financiamentos do ELP	0	900.000	0
4.02.10	Redução do Conta Corrente Passivo, Líq.	0	0	809.168
4.03	Acréscimo/Decréscimo no Cap. Circulante	1.080.469	1.262.356	-1.007.207
4.04	Variação do Ativo Circulante	-574.760	2.153.297	1.534.580
4.04.01	Ativo Circulante no Início do Exercício	4.690.295	2.536.998	1.002.418
4.04.02	Ativo Circulante no Final do Exercício	4.115.535	4.690.295	2.536.998
4.05	Variação do Passivo Circulante	-1.655.229	890.941	2.541.787
4.05.01	Passivo Circulante no Início Exercício	5.441.314	4.550.373	2.008.586
4.05.02	Passivo Circulante no Final do Exercício	3.786.085	5.441.314	4.550.373

9.5 DFC Petrobras (fonte: DFP da CVM)

FLUXO DE CAIXA da Petrobras

	Consolidado		Controladora	
	2005	2004	2005	2004
Atividade operacional				
Lucro líquido do exercício	23.724.723	16.887.398	23.450.082	17.754.171
Ajustes:				
Resultado de participações em investimentos relevantes	158.529	129.761	(1.816.395)	(1.345.357)
Ágio/deságio – amortizações	91.595	14.900	34.372	(4.522)
Participação dos acionistas não controladores	1.022.923	1.683.100		
Depreciação e amortização	8.034.718	6.868.355	3.739.373	3.807.002
Valor líquido de bens alienados ou baixados	2.411.575	2.734.006	1.106.799	1.097.034
Variações monetárias, cambiais e encargos financeiros sobre financiamentos e operações de mútuo	(1.477.086)	(38.854)	(807.987)	1.162.956
Variação cambial alocada no ativo permanente	3.999.654	1.774.139		
Imposto de renda e contribuição social diferidos, líquidos	889.869	974.289	422.392	1.692.288
Variação de contas a receber	(2.256.555)	(3.666.142)	(2.200.799)	(960.641)
Variação de estoques	429.358	(4.129.463)	990.581	(3.100.484)
Variação da conta petróleo e álcool – STN	(20.736)	(59.428)	(20.736)	(59.428)
Variação de outros ativos	(1.308.871)	2.665.551	(113.810)	(677.522)
Variação de fornecedores	(248.122)	2.295.631	(381.943)	1.150.391
Variação de impostos, taxas e contribuições	1.239.008	522.726	92.010	(669.440)
Variação de obrigações com projetos estruturados			22.057	2.879.208
Variação de outros passivos	247.907	(2.416.118)	3.056.687	(1.064.773)
Variação de operações de curto prazo com empresas subsidiárias, controladas e coligadas:				
Contas a receber	508.889	(762.531)	(934.994)	(1.020.593)
Contas a pagar	(236.374)	(2.550.692)	(1.451.454)	333.250
Operação com fornecimento de petróleo e derivados -exterior			(961.720)	4.800.933
Efeito no caixa proveniente da incorporação de controladas/coligadas	32	226.953		
Recursos líquidos provenientes da atividade operacional	37.211.236	23.153.581	24.224.515	25.774.473
Atividade de financiamento				
Financiamentos e operações de mútuo, líquido	(5.603.269)	(2.566.464)	2.531.278	(14.850.768)
Dividendos pagos a acionistas	(5.151.844)	(5.470.124)	(4.829.762)	(5.424.070)
Recursos líquidos utilizados na atividade de financiamento	(10.755.113)	(8.036.588)	(2.298.484)	(20.274.838)
Atividade de investimento				
Investimentos em exploração e produção de petróleo e gás	(16.062.141)	(14.970.425)	(9.895.016)	(9.126.349)
Investimentos em refino e transporte	(3.444.969)	(4.892.628)	(4.403.980)	(3.844.686)
Investimento em gás e energia	(1.732.046)	(920.917)	(850.353)	(507.824)
Investimento em distribuição	(528.089)	(993.809)		
Outros investimentos	(1.388.741)	(1.063.673)	(815.542)	(812.850)
Dividendos recebidos	130.255	133.876	531.224	560.317
Empreendimentos em negociação			(591.097)	(411.334)
Recursos líquidos utilizados na atividade de investimento	(23.025.731)	(22.707.576)	(16.024.764)	(14.142.726)
Variação líquida no exercício	3.430.192	(7.590.583)	5.901.267	(8.643.091)
Disponibilidades no início do exercício	19.986.848	27.577.431	11.580.288	20.223.379
Disponibilidades no fim do exercício	23.417.040	19.986.848	17.481.555	11.580.288

9.6 DOAR Petrobras (fonte: DFP da CVM)

DOAR PETROBRAS

Código da Conta	Descrição da Conta	01/01/2005 a 31/12/2005	01/01/2004 a 31/12/2004	01/01/2003 a 31/12/2003
4.01	Origens	36.325.686	14.688.408	26.323.237
4.01.01	Das Operações	33.446.486	11.641.081	23.598.095
4.01.01.01	Lucro/Prejuízo do Exercício	23.450.082	17.754.171	17.524.706
4.01.01.02	Vls. que não repr. mov. Cap. Circulante	9.996.404	-6.113.090	6.073.389
4.01.01.02.01	Result. de Part. em Invest. Relevantes	-1.816.395	-1.345.357	-698.957
4.01.01.02.02	Dividendos	990.935	546.885	474.458
4.01.01.02.03	Ágio / Deságio - Amortização	34.372	-4.522	-7.058
4.01.01.02.04	Depreciação e Amortização	3.739.373	3.807.002	2.850.438
4.01.01.02.05	Operações com Subs. Control. e Colig.	3.277.858	-13.248.121	0
4.01.01.02.06	Variações Monet. e Rendimentos Líquidos	-768.921	127.926	330.830
4.01.01.02.07	Vr Resid Bens Baixados Ativo Permanente	1.106.798	1.097.034	796.498
4.01.01.02.08	Resultado da Alienação de Navios e Equip	-6.453	-40.168	0
4.01.01.02.09	Impostos e Contr. Soc.Diferidos Líquidos	491.471	821.126	388.074
4.01.01.02.10	Compl. Plano de Benefícios e Outras Prov	2.928.199	2.195.396	1.931.313
4.01.01.02.11	Outras	19.167	-70.291	7.793
4.01.02	Dos Acionistas	0	0	470.358
4.01.02.01	Integralização de capital	0	0	470.358
4.01.03	De Terceiros	2.879.200	3.047.327	2.254.784
4.01.03.01	Financiamento	373.199	369.624	2.227.694
4.01.03.02	Receita na Alienação de Equipos -Navios	2.488.610	2.662.895	0
4.01.03.03	Créditos e Subvenções p/Investimentos	17.391	14.808	27.090
4.02	Aplicações	26.832.555	22.887.437	22.517.140
4.02.01	Investimentos	3.041.246	1.214.962	888.191
4.02.02	Imobilizado	12.718.832	12.907.295	11.167.123
4.02.03	Diferido	204.812	169.453	86.940
4.02.04	Transf. Financiamentos p/Passivo Circ.	1.719.940	1.394.149	1.354.920
4.02.05	Aumento do Realizável a Longo Prazo	639.817	221.784	2.360.970
4.02.06	Dividendos	7.017.843	5.044.074	5.647.170
4.02.07	Empreendimentos em Negociação	907.459	615.991	996.610
4.02.08	Redução de outras contas do exig a LP	582.606	1.273.477	0
4.02.10	Aumento no saldo- Conta Petr/Álcool- STN	0	46.252	15.216
4.03	Acréscimo/Decréscimo no Cap. Circulante	9.493.131	-8.199.029	3.806.097
4.04	Variação do Ativo Circulante	9.251.461	-3.803.351	7.270.800
4.04.01	Ativo Circulante no Início do Exercício	35.443.270	39.246.621	31.975.821
4.04.02	Ativo Circulante no Final do Exercício	44.694.731	35.443.270	39.246.621
4.05	Variação do Passivo Circulante	-241.670	4.395.678	986.085
4.05.01	Passivo Circulante no Início Exercício	47.937.350	43.541.672	42.555.587
4.05.02	Passivo Circulante no Final do Exercício	47.695.680	47.937.350	43.541.672

9.7 DVA Petrobras (fonte: DFP da CVM)

	Consolidado		Controladora	
	2005	2004	2005	2004
Receitas				
Vendas de produtos e serviços e resultados não-operacionais	179.660.812	150.821.726	144.107.488	120.325.296
Provisão para créditos de liquidação duvidosa - constituição	(269.324)	(183.247)	(120.835)	15.819
	<u>179.391.488</u>	<u>150.638.479</u>	<u>143.986.653</u>	<u>120.341.115</u>
Insumos adquiridos de terceiros				
Matérias-primas consumidas	(4.003.598)	(4.822.986)	(11.963.673)	(14.427.689)
Custo das mercadorias – revenda	(29.035.164)	(30.177.437)	(6.960.946)	(7.660.105)
Materiais, energia, serviços de terceiros e outros	(23.595.126)	(14.641.987)	(20.080.629)	(12.432.371)
	<u>(56.633.888)</u>	<u>(49.642.410)</u>	<u>(39.005.248)</u>	<u>(34.520.165)</u>
Valor adicionado bruto	<u>122.757.600</u>	<u>100.996.069</u>	<u>104.981.405</u>	<u>85.820.950</u>
Retenções				
Depreciação e amortização	(8.034.718)	(6.868.355)	(3.739.373)	(3.807.002)
Valor adicionado líquido produzido pela Companhia	<u>114.722.882</u>	<u>94.127.714</u>	<u>101.242.032</u>	<u>82.013.948</u>
Valor adicionado recebido em transferência				
Resultado de participações em investimentos relevantes	(158.528)	(129.761)	1.816.395	1.345.357
Receitas financeiras - inclui variações monetária e cambial	238.999	1.044.794	1.923.310	1.531.550
Amortização de ágios e deságios	(91.595)	(14.900)	(34.372)	4.522
Aluguéis e royalties	598.002	376.680	400.689	376.680
	<u>586.878</u>	<u>1.276.813</u>	<u>4.106.022</u>	<u>3.258.109</u>
Valor adicionado a distribuir	<u>115.309.760</u>	<u>95.404.527</u>	<u>105.348.054</u>	<u>85.272.057</u>
Distribuição do valor adicionado				
Pessoal				
Salários, vantagens e encargos	5.186.123	4.655.154	3.316.397	2.882.511
Honorários da diretoria e conselho de administração	27.864	18.838	4.089	3.214
Participações dos empregados nos lucros	1.005.744	773.840	846.000	660.000
Plano de aposentadoria e pensão	1.737.771	625.852	1.646.521	625.852
Plano de saúde	1.685.295	1.442.303	1.685.296	1.442.303
	<u>9.642.797</u>	<u>7.515.987</u>	<u>7.498.303</u>	<u>5.613.880</u>
Tributos				
Impostos, taxas e contribuições	48.833.887	43.630.123	48.044.789	41.911.641
Imposto de renda e contribuição social diferidos	501.637	1.058.297	422.392	1.692.288
Participações governamentais	14.473.550	11.326.516	13.754.210	10.823.792
	<u>63.809.074</u>	<u>56.014.936</u>	<u>62.221.391</u>	<u>54.427.721</u>
Instituições financeiras e fornecedores				
Juros, variações cambiais e monetárias	4.915.429	4.462.469	2.984.104	2.095.763
Despesas de aluguéis e afretamento	12.194.816	8.840.636	9.194.174	5.380.522
	<u>17.110.245</u>	<u>13.303.105</u>	<u>12.178.278</u>	<u>7.476.285</u>
Acionistas				
Juros sobre capital próprio e dividendos	7.050.642	5.044.909	7.017.843	5.044.074
Participação de acionista não controladores	1.022.923	1.683.100	0%	0%
Lucros retidos	16.674.079	11.842.490	16.432.239	12.710.097
	<u>24.747.644</u>	<u>18.570.499</u>	<u>23.450.082</u>	<u>17.754.171</u>
Valor adicionado distribuído	<u>115.309.760</u>	<u>95.404.527</u>	<u>105.348.054</u>	<u>85.272.057</u>

9.8 DRE Petrobras (fonte: DFP da CVM)

Código da Conta	Descrição da Conta	01/01/2005 a 31/12/2005	01/01/2004 a 31/12/2004	01/01/2003 a 31/12/2003
3.01	Receita Bruta de Vendas e/ou Serviços	143.665.730	120.024.727	107.361.242
3.02	Deduções da Receita Bruta	-37.843.204	-34.450.292	-30.488.178
3.03	Receita Líquida de Vendas e/ou Serviços	105.822.526	85.574.435	76.873.064
3.04	Custo de Bens e/ou Serviços Vendidos	-57.512.113	-48.607.576	-40.579.901
3.05	Resultado Bruto	48.310.413	36.966.859	36.293.163
3.06	Despesas/Receitas Operacionais	-14.810.467	-11.433.462	-10.705.681
3.06.01	Com Vendas	-4.195.157	-2.858.630	-2.295.896
3.06.02	Gerais e Administrativas	-3.453.753	-2.599.552	-1.987.485
3.06.02.01	Hon. Diretoria e Cons. Administração	-4.089	-3.214	-3.014
3.06.02.02	De Administração	-3.449.664	-2.596.338	-1.984.471
3.06.03	Financeiras	126.439	-641.456	311.634
3.06.03.01	Receitas Financeiras	2.369.097	1.611.385	2.292.425
3.06.03.02	Despesas Financeiras	-2.242.658	-2.252.841	-1.980.791
3.06.04	Outras Receitas Operacionais	0	0	0
3.06.05	Outras Despesas Operacionais	-9.070.019	-6.683.703	-7.439.949
3.06.05.01	Tributárias	-443.415	-807.547	-650.884
3.06.05.02	Custo c/Pesq. Desenv. Tecnológico	-932.627	-688.562	-570.858
3.06.05.03	Custos Explor. e Perda na Recup. Ativos	-1.925.779	-1.219.946	-1.279.240
3.06.05.04	Planos de Pensão e Saúde	-1.888.903	-1.240.026	-800.696
3.06.05.05	Variações Monetárias e Cambiais Líquidas	-1.187.233	77.243	1.009.483
3.06.05.06	Outras Despesas/Receitas Oper. Líquidas	-2.692.062	-2.804.865	-5.147.754
3.06.06	Resultado da Equivalência Patrimonial	1.782.023	1.349.879	706.015
3.07	Resultado Operacional	33.499.946	25.533.397	25.587.482
3.08	Resultado Não Operacional	-199.982	-227.772	-319.650
3.08.01	Receitas	1.256.194	9.484	12.460
3.08.02	Despesas	-1.456.176	-237.256	-332.110
3.09	Resultado Antes Tributação/Participações	33.299.964	25.305.625	25.267.832
3.10	Provisão para IR e Contribuição Social	-8.581.490	-5.199.166	-7.051.977
3.11	IR Diferido	-422.392	-1.692.288	85.902
3.12	Participações/Contribuições Estatutárias	-846.000	-660.000	-777.051
3.12.01	Participações	-846.000	-660.000	-777.051
3.12.01.01	Partic. de empregados e administradores	-846.000	-660.000	-777.051
3.12.02	Contribuições	0	0	0
3.13	Reversão dos Juros sobre Capital Próprio	0	0	0
3.15	Lucro/Prejuízo do Exercício	23.450.082	17.754.171	17.524.706